

**DELTAKERMODELLENS ANVENDELSE
VED UTDELINGER TIL
UTENLANDSKE PERSONER**

Kandidatnummer: 654

Leveringsfrist: 26. november 2007

Til sammen 15926 ord

26.11.2007

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	Presentasjon av oppgavens tema	1
1.2	Konkretisering av problemstillingene	3
1.2.1	Analyse av den skatterettslige behandlingen av utdelinger	3
1.2.2	Allokering av skattepliktige utdelinger	4
1.3	Avgrensinger	4
<u>2</u>	<u>RETTSKILDER OG TOLKNING I SKATTERETTEN</u>	<u>5</u>
2.1	Rettskildesituasjonen i skatteretten	5
2.2	Tolkning av rettskildene i skatteretten	6
<u>3</u>	<u>INTERNRETTSLIG HJEMMEL FOR SKATTLEGGING AV UTENLANDSKE PERSONER</u>	<u>7</u>
3.1	Innledning	7
3.2	Alminnelig skatteplikt	7
3.3	Begrenset skatteplikt	8
3.3.1	Virksomhetsinntekter	9
3.3.2	Kapitalinntekter	10
3.3.3	Arbeidsinntekter	12
3.4	Skattelovens materielle regler	12
3.5	Sammenfatning	14
<u>4</u>	<u>SELSKAPER OG DELTAKERE SOM OMFATTES AV DELTAKERMODELLEN</u>	<u>14</u>

4.1	Hvilke selskaper omfattes av deltakermodellen	14
4.1.1	Særlig om selskapsregistrering	16
4.2	Hvilke deltakere omfattes av deltakermodellen	17
5	<u>UTDELINGER ETTER DELTAKERMODELLEN - VIRKSOMHETSINNTEKT ELLER KAPITALINNTEKT</u>	18
5.1	Forarbeidenes vurdering	18
5.1.1	Innledning	18
5.1.2	Transparensynspunktet	20
5.1.3	Konverteringssynspunktet	23
5.1.4	Innvinningstidspunkt og forholdet til endret skjermingsbeløp	25
5.2	Konsekvens og sammenheng i regelverket	29
5.2.1	Likt utdelingsgrunnlag som i aksjeselskaper	29
5.2.2	Anvendelse av skjermingsmodellen	30
5.2.3	Forholdet til selskapsloven	32
5.3	Praksis	33
5.4	Samlet vurdering	34
6	<u>SKATTEAVTALER – OECDs MØNSTERAVTALE</u>	36
6.1	Innledning	36
6.2	Skatteavtaler - OECDs mønsteravtaler	37
6.2.1	Fast driftssted	38
6.3	Driftsstatsens overskuddsbeskatning og forholdet til deltakermodellen	39
7	<u>NÅR OG HVORDAN SKAL SKATTEPLIKTIG UTDELING ALLOKERES</u>	42
7.1	Innledning	42
7.2	Når skal skatteplikt for utdeling beregnes forholdsmessig	43

7.2.1	Hvilke subjekter kan kreve forholdsmessig begrensning	44
7.2.2	Hvilke vilkår utløser rett til forholdsmessig begrensning	46
7.2.3	Hvilke selskapsobjekter er relevante i vurderingen	50
7.3	Prinsipper for beregning av skattepliktig utdeling	54
7.3.1	Forholdsmessig beregning	57
7.3.2	Begrensning av skattepliktig utdeling etter § 10-47-1 tredje ledd	60
7.4	Fastsettelse av skjermingsfradrag	63
<u>8</u>	<u>AVSLUTNING</u>	<u>64</u>
<u>9</u>	<u>VEDLEGG 1</u>	<u>68</u>
<u>10</u>	<u>VEDLEGG 2</u>	<u>69</u>

1 Innledning

1.1 Presentasjon av oppgavens tema

Oppgaven omhandler deltakermodellens anvendelse ved utdelinger til utenlandske personlige deltakere.

Deltakermodellen trådte i kraft i 2006 og avløste de tidligere reglene i delingsmodellen. Deltakermodellen innebærer i korthet at utdelinger fra ansvarlige selskaper, kommandittselskaper mv. til personlige deltakere ekstrabeskattes utover et skjermingsfradrag på tilsvarende måte som ved utdelinger til aksjonærer etter aksjonærmodellen. Skjermingsfradraget tilsvarer en risikofri avkastning av de investeringer som deltakerne har foretatt i selskapet.

Deltakermodellens anvendelsesområde i grenseoverskridende forhold reiser en del uklarheter. For det første kan det stilles spørsmålstegn ved Norges internrettslig hjemmel for å skattlegge utenlandske deltakere for utdelinger fra selskaper i riket. Videre kan det stilles spørsmålstegn ved forholdet mellom ekstrabeskatning etter deltakermodellen og Norges forpliktelser i henhold til skatteavtaler inngått etter OECDs mønsteravtaler. Ved siden av hjemmelsspørsmålene, reiser det seg også en rekke beregningsproblemer i forhold til allokering av inntekter i de tilfeller der det utdelende selskapet har inntekter både innenfor og utenfor norsk beskatningsområde.

I proposisjonen¹ til deltakermodellen la departementet til grunn en tolkning av modellen som innebar at ekstrabeskatningen ble ansett for å utgjøre en del av overskuddsbeskatningen av selskapet. Tolkningen gikk mer konkret ut på at utdelingene innebar en utdeling av selskapets underliggende virksomhetsinntekt. Konsekvensen av en

¹ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 55

slik tolkning ble dermed at departementet forutsatte at Norge hadde et tilstrekkelig internrettslig hjemmelsgrunnlag i kraft av skattelovens regler om begrenset skatteplikt i skatteloven² § 2-3 første ledd bokstav b.

Den prinsipielt viktige drøftelsen i proposisjonen fremgikk slik,

”Departementet legger til grunn at beskatningen ved utdeling etter deltakermodellen må anses som en beskatning av den underliggende virksomhetsinntekten, både etter norsk intern rett og etter skatteavtaler. Det deltakerlignede selskapet er transparent, hvilket innebærer at dets inntekt anses som deltakernes inntekt. Det forhold at beskatning utløses først ved utdeling fra selskapet og vil variere etter størrelsen på utdelingen innenfor inntektsåret sett i forhold til skjermingsbeløpet, fjerner ikke det preg av virksomhetsinntekt, som virksomhetens utdelte overskudd har. Så lenge det deltakerlignede selskapet ikke utgjør noe selvstendig skattesubjekt, kan midlene som deles ut fra selskapet, vanskelig sies å ha fått preg av å være transformert til kapitalinntekt. Det ovenstående innebærer at inntekten kan skattlegges så langt den ligger innenfor de interne hjemlene nevnt ovenfor og de begrensninger skatteavtalene setter for skattlegging av virksomhetsinntekt”.

Det kan imidlertid stilles spørsmålstegn ved riktigheten av departementets tolkning av utdelingene fra selskapene til deltakerne. Flere forhold kan tale for at utdelingene bør skattlegges som kapitalinntekter og ikke som virksomhetsinntekter. En endring av den skatterettslige behandlingen av inntekten vil imidlertid medføre en usikkerhet rundt Norges beskatningsrett i henhold til reglene om begrenset skatteplikt i skatteloven. Endringen kan innebære at proposisjonens forutsetning om internrettslig beskatningshjemmel svikter.

² Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 14

I tillegg til de internrettslige reglene som kommer til anvendelse ved utelinger fra deltakerlignede selskaper, kan det følge begrensninger og uklarheter i forhold til de forpliktelser Norge har etter skatteavtaler inngått med de utenlandske deltakernes hjemstater. På tilsvarende måte som etter norsk rett, er det ikke opplagt at ekstrabeskatning etter deltakermodellen omfattes av driftsstatsstatens beskatningsrett av virksomhetsoverskudd. Hjemmelsproblemer kan dermed oppstå i de tilfeller der en utenlandsk deltaker ekstrabeskattes for utdelinger fra et utenlandsk selskap med virksomhetsinntekter fra et fast driftssted i Norge.

I den grad det legges til grunn at Norge har hjemmel for å ekstrabeskatte utenlandske deltakere for inntekter av utdelinger, oppstår det en del beregningsproblemer i forhold til størrelsen på beskatningen som kan ilegges. Beregningsproblemene oppstår i de tilfellene der det utdelende selskapet har inntekter som både faller innenfor og utenfor norsk beskatningsrett. Før ekstrabeskatning kan foretas, må det derfor klargjøres i hvilken grad utdelingene kan allokere til virksomhetsinntekter som har vært gjenstand for beskatning i Norge.

I forlengelsen problemstillingen vedrørende inntektsallokering, hersker det usikkerhet rundt hvilke prinsipper som skal legges til grunn ved fastsettelsen skjermingsfradrag ved deltakermodellens anvendelse i utenlandsforhold.

1.2 Konkretisering av problemstillingene

1.2.1 Analyse av den skatterettslige behandlingen av utdelinger

En sentral problemstilling i oppgaven er å foreta en analyse av de forhold som kan kaste lys over hvorvidt utdelingene fra deltakerlignede selskaper bør beskattes som virksomhetsinntekter eller kapitalinntekter. Viktige elementer i behandlingen er utdelingsreglene i skatteloven og selskapsloven, forarbeidenes behandling av problemstillingen, samt en vurdering av de reglene som kommer til anvendelse ved skattlegging etter skjermingsmetoden for andre selskapsformer.

1.2.2 Allokering av skattepliktige utdelinger

En annen sentral problemstilling i oppgaven er å belyse hvilke regler og prinsipper som kan gjøres gjeldende i forbindelse med hjemmels- og allokeringsspørsmålene som oppstår ved utdelinger i grenseoverskridende forhold.

Hjemmelsspørsmålet omfatter blant annet forholdet mellom innvinningsreglene og reglene om begrenset skatteplikt til Norge. Den begrensede skatteplikten til Norge må i tillegg vurderes i lys av de skatteavtalene som Norge har inngått basert på OECDs mønsteravtaler, jf art. 7 jf. art.5.

Ved analysen av problemstillingene vedrørende allokering av skattepliktig inntekt til Norge og prinsippene for fastsettelse av skjermingsfradraget, vil utkast til ny sktl. § 10-47³ og tilhørende forskrift⁴ vedrørende deltakermodellens anvendelsesområde i utenlandsforhold stå sentralt.

1.3 Avgrensinger

I tilknytning til de forskjellige problemstillingene som kan tenkes å oppstå ved ekstrabeskatning av utenlandske deltakere, kan det oppstå tilsvarende eller lignende problemstillinger for norske deltakere i grenseoverskridende forhold.

Oppgaven avgrenser mot slike tilstøtende problemstillinger i den grad de ikke er egnet til å kaste lys over utdelingsspørsmålene som reises for utenlandske deltakere.

³ Utkast til ny skattelov § 10-47 er inntatt i vedlegg 1

⁴ Utkast til ny § 10-47 i skattelovforskriften er inntatt i vedlegg 2

2 Rettskilder og tolkning i skatteretten

2.1 Rettskildesituasjonen i skatteretten

Skattlegging av enkeltpersoner og selskaper innebærer et ensidig inngrep i borgernes frihet og rettigheter. Det følger av legalitetsprinsippet at slike inngrep krever hjemmel i lov eller plenarvedtak for at de skal være rettmessige. Legalitetsprinsippet anses imidlertid ikke å utgjøre noen skranke for at lovgivningsmyndigheten delegeres. Som følge av skatterettens kompleksitet er det i realiteten umulig å regulere alle skatterettslige forhold uttømmende i formell lov. I praksis gis det dermed omfattende og detaljert lovgivning gjennom forskjellige forskrifter. Forskriftene til skatteloven er samlet i henholdsvis Forskrift til skatteloven (fsfin)⁵ og Skattedirektoratets skatteforskrift (fsskd)⁶.

Et annet resultat av skatterettens kompleksitet, er at forarbeidene ofte er både omfattende og detaljerte. Dette medfører at lovforarbeidenes stilling som subsidiær lovtekst står styrket i forhold til hva som kan være tilfelle på mange andre rettsområder. Dette gjør seg særlig gjeldende ved ny lovgiving der det er begrenset med andre rettskilder, kombinert med teknisk kompliserte regler.⁷

Deltakermodellen er et eksempel på ny lovgivning som inneholder kompliserte reguleringer. Modellen er en del av Skattereformen 2004-2006 som bryter radikalt med delingsmodellen som gjaldt tidligere. Rettskildebildet taler dermed for at forarbeidene tillegges betydelig vekt.

⁵ Forskrift 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

⁶ Forskrift 22.11.1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

⁷ Gjems-Onstad *Norsk bedriftsskatterett* s. 73 flg.

2.2 Tolkning av rettskildene i skatteretten

Ettersom legalitetsprinsippet gjelder på skatterettens område, tillegges følgelig lovteksten stor betydning ved tolkningen av skattereglene. Høyesterett har imidlertid ikke lagt til grunn noe strengt legalitetsprinsipp, og det antas derfor at det ikke stilles noe absolutt krav til at det må foreligge *klar* hjemmel for skatteplikt.⁸ Annet rettskildemateriale er dermed av stor betydning ved tolkningen av skattereglene. Foruten forarbeider, rettspraksis og ligningspraksis, og rimelighetshensyn, anses konsekvens og sammenheng i regelverket som formelt veiledende rettskilder. At konsekvens og sammenheng i lovverket er relevant, innebærer at skattelovens indre logikk har en selvstendig rettskildemessig betydning ved tolkningen av skattereglene.⁹ Dette innebærer blant annet at sammenlignbare inntekter og fradrag mv. i utgangspunktet bør behandles likt i forhold til de forskjellige reglene i skatteloven. I punkt 5.2 behandles deltakermodellen nærmere ut fra en slik tolkning.

Dersom lovgiver har vurdert et begrep eller en konsekvens, vil dette være et moment som taler for å tillegge forarbeidenes vurdering stor vekt ved den aktuelle tolkningen. En kan imidlertid ikke slutte at lovgivers tolkning nødvendigvis er holdbar utelukkende på grunn av at forarbeidene har tatt et standpunkt. En må her foreta en konkret vurdering av hvor inngående behandlingen har vært, og om resultatet som forarbeidene kommer frem til bærer preg av å gå den veien lovgiver ønsker.

I proposisjonen til deltakermodellen foreligger det en slik tolkning av begrep og konsekvens. Departementet vurderte der konsekvensen av sin egen lovgivning, og konkluderer relativt kortfattet med at en utdeling fra et deltakerlignet selskap innebar en

⁸ Dette er lagt til grunn i Zimmer *Lærebok i skatterett* s. 46. I Brudvik *Skatterett for næringsdrivende* s. 50 fremgår et tilsynelatende strengere standpunkt; ”Man kan uttrykke det slik at man kan ikke ilegge skatt uten at man har en klar hjemmel for skatteplikten”. Brudvik skriver videre at ”skatteplikten ikke er større enn det som følger av en naturlig forståelse av loven”. Zimmer uttaler på sin side at ordlyden er utgangspunktet for tolkningen, men at det neppe gjelder noe strengt krav om at det må foreligge klar hjemmel eller lignende for skatteplikt.

⁹ Zimmer *Bedrift, selskap og skatt* s. 48

utdeling som måtte skattlegges som virksomhetsinntekt.¹⁰ Betydningen av tolkningen og hvorvidt den er holdbar, behandles nærmere i punkt 5.1.

3 Internrettslig hjemmel for skattlegging av utenlandske personer

3.1 Innledning

For å kunne ta stilling til hvorvidt utdelinger etter deltakermodellen til utenlandske personer kan skattlegges i Norge, må det klargjøres hvor langt rekkevidden av norsk beskatningsrett går, samt hvilke begrensninger som foreligger.

Foruten kravet om internrettslig hjemmel for skattlegging av utenlandske deltakere, er norsk beskatningsrett anhengig av at Norge ikke har begrenset retten gjennom skatteavtaler. Forholdet til OECDs mønsteravtaler behandles i kapittel 6.

3.2 Alminnelig skatteplikt

Alminnelig skatteplikt gjelder for enhver person som er *bosatt* i riket i henhold til sktl. § 2-1. Av bestemmelsen fremgår det en nærmere definisjon av hvilke vilkår som må ligge til grunn for at personer skal regnes som bosatt i landet i skatterettslig forstand. Et viktig prinsipp som fremgår av reglene, er at skatteplikten følger et bostedsprinsipp og ikke et statsborgerprinsipp. Dette innebærer at det i utgangspunktet ikke er noe i veien for at en utenlandsk statsborger kan ha alminnelig skatteplikt til Norge på lik linje med norske statsborgere.¹¹

For selskaper som regnes som selvstendige skattesubjekter etter sktl. § 2-2 første ledd, gjelder det tilsvarende et prinsipp om alminnelig skatteplikt såfremt selskapet anses for å

¹⁰ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 55

¹¹ Zimmer Internasjonal inntektsskatterett s. 23 flg

være hjemmehørende i riket.¹² For selskaper som ikke regnes som egne skattesubjekter i henhold til sktl. § 2-2 annet ledd, er det avgjørende hvorvidt deltakerne har skatteplikt til riket. De personer og selskaper som omfattes av sktl. §§ 2-1 og 2-2 har i utgangspunktet skatteplikt for all inntekt de opptjener i og utenfor landet. En slik skatteplikt omtales gjerne som *globalskatteprinsippet*, og kommer til uttrykk i lovens §§ 2-1 niende ledd og 2-2 sjette ledd.

3.3 Begrenset skatteplikt

Personer og selskaper som ikke er bosatt eller hjemmehørende i riket i henhold til reglene om alminnelig skatteplikt, kan likevel bli skattepliktige for formue og inntekt som opptjenes i riket. Slik skatteplikt omtales som begrenset skatteplikt og gjelder i hovedsak de inntektstyper som fremgår av sktl. § 2-3.

Felles for de inntekter som fremgår av bestemmelsen om begrenset skatteplikt, er at inntekten og formuen har kilde fra Norge. *Kildeprinsippet* (territorialprinsippet) begrenser skattleggingen til inntekt og formue som har tilknytning til Norge, uavhengig av om den som oppebærer inntekten, eller eier formuesobjekt ellers, har noen ytterligere tilknytning til riket.¹³ Dette innebærer således det motsatte utgangspunktet av det som følger etter globalprinsippet, der skatteplikten følger *skattesubjektet*, men er ellers uavhengig av hvor inntekten er opptjent.

Til forskjell fra den globale skatteplikten som omfatter ”*all formue og inntekt i riket og i utlandet*”, er den begrensede skatteplikten, som ordlyden indikerer, begrenset til de inntektstyper som er nevnt i sktl. § 2-3. Inntektene som faller inn under denne bestemmelsen kan deles inn i følgende tre hovedgrupper; virksomhetsinntekter, kapitalinntekter og arbeidsinntekter.

¹² Det avgjørende er i prinsippet om selskapet ledes fra Norge, og det er først og fremst styrefunksjonene som er sentrale, se Zimmer *Internasjonal inntektsskatterett* s.124 flg.

¹³ Jf. Ot.prp.nr.86 (1997-1998) s. 31

3.3.1 Virksomhetsinntekter

Av sktl. § 2-3 første ledd bokstav b fremgår det at de som ikke er skattepliktige etter reglene om alminnelig skatteplikt, plikter å svare skatt av

”formue i og inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for annen innen riket”

Sktl. § 2-3 gir således Norge internrettslig beskatningshjemmel for skattlegging av inntekter fra virksomhet med kilde i Norge. Virksomhetsbegrepet i den begrensede skatteplikten er i det vesentlige sammenfallende det med virksomhetsbegrepet i sktl. § 5-1 første ledd.

Av sktl. § 5-1 første ledd, jf. § 5-30 fremfremgår det hvilke inntekter som skatteloven definerer som skattepliktige virksomhetsinntekter. Sktl. § 5-30 første ledd angir virksomhetsinntekter slik,

”Fordel vunnet ved virksomhet omfatter blant annet fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester, realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten og avkastning av kapital i virksomheten”

For at bestemmelsen om virksomhetsinntekter i henhold til sktl. § 5-1 første ledd jf. § 5-30 skal komme til anvendelse, må kravet til *virksomhet* være oppfylt. Dette kravet går i korthet ut på at det må drives en økonomisk aktivitet over en viss tid som er egnet til å lede til overskudd. For at det skal være tale om virksomhet, må også den utøvde aktiviteten være av et visst omfang.¹⁴

¹⁴ Rt. 1985 s. 319 Ringnes – ”Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken framstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke det år ligningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt”

Ettersom inntekt av virksomhet i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b må leses i samsvar med det virksomhetsinntektsbegrepet som følger av sktl. § 5-1 første ledd jf. § 5-30, fremgår det at den internrettslige hjemmelen for begrenset skatteplikt ikke innebærer noen utvidet beskatningsrett i forhold til skattelovens generelle virksomhetsbegrep.

3.3.2 Kapitalinntekter

Den begrensede skatteplikten etter sktl. § 2-3 omfatter mer enn kun virksomhetsinntekter. Av bestemmelsen følger det at visse typer kapitalinntekter også utløser kildeskatt når de innvinnes i Norge. Det går imidlertid et viktig skille mellom skatteplikten for virksomhetsinntekter og skatteplikten for kapitalinntekter i forhold til reglene om begrenset skatteplikt. I behandlingen over ble det belyst at virksomhetsinntektsbegreper i § 2-3 første ledd bokstav b samsvarte med det generelle virksomhetsbegrepet i loven. Skatteplikt for kapitalinntekter kan derimot ikke på samme måte likestilles med det generelle kapitalinntektsbegrepet som følger av sktl. § 5-1 første ledd jf. § 5-20. De kapitalinntekter som omfattes av sktl. § 2-3 er begrenset til kun å omfatte de nærmere angitte inntektene som fremgår av bestemmelsen. De kapitalinntektene som omfattes av bestemmelsen kan i hovedsak deles inn i tre typer.¹⁵

Den første typen er

”inntekter av fast eiendom eller løsøre som vedkommende eier eller rår over her i riket”

jf. første ledd bokstav a. I de tilfeller der inntekter av eiendom eller løsøre inngår i en virksomhet, vil § 2-3 første ledd bokstav a og b overlappe hverandre. Bestemmelsen får imidlertid selvstendig betydning i de tilfellene der kapitalinntektene innvinnes utenfor virksomhet.

¹⁵ Zimmer Internasjonal s. 24

Begrepet ”løsøre” omfatter etter hevdvunnen fortolkning kun fysiske gjenstander.¹⁶ Dette innebærer at bestemmelsens anvendelsesområde må begrenses mot for eksempel inntekter av aksjer, fordringer og immaterielle rettigheter. Spørsmålet blir så om begrensningen kan gjøres gjeldende overfor selskapsandeler i de selskaper som inngår i deltakermodellen.

I Zimmer *Bedrift, selskap og skatt*¹⁷ drøftes rekkevidden av sktl. § 2-3 første ledd bokstav a i forbindelse med gevinst ved salg av en andel i norsk selskap. I denne forbindelsen uttales det på side 515 at,

”Så lenge deltakeren anses å eie en selskapsandel og ikke en forholdsmessig andel av selskapets eiendeler, antar vi at salg av en selskapsandel ikke kan anses som salg av løsøre/fast eiendom etter sktl. §2-3 1.ledd a”

Det sentrale i denne sammenheng er at så lenge inntekten skriver seg fra en selskapsandel, faller også inntekt av denne andelen utenfor begrepet *løsøre* i sktl. § 2-3 første ledd bokstav a.

Begrensningen kan dermed antas også å få betydning i forhold til inntekt av utdelinger som skriver seg fra selskaper som inngår i deltakermodellen. Dette innebærer dermed at utdelinger fra ansvarlige selskaper mv. ikke kan hjemles i sktl. § 2-3 første ledd bokstav a dersom utdelinger fra selskapet må betraktes som kapitalinntekter og ikke virksomhetsinntekter.

Den andre typen kapitalinntekter som omfattes av den begrensede skatteplikten, er

”utbytte på aksjer og renter av grunnfondsbevis i selskaper som er hjemmehørende i riket, etter reglene i § 10-13”

¹⁶ Fremgår av Norsk Lovkommentar note 43 til sktl. § 2-3 første ledd bokstav a

¹⁷ Zimmer *Bedrift, selskap og skatt* 4.utgave 2006 s. 515

Slik beskatningsrett følger av sktl. § 2-3 første ledd bokstav c, og bestemmelsen får selvstendig betydning ettersom inntekt av aksjer faller utenfor hjemmelen i første ledd bokstav a. Bestemmelsen er imidlertid begrenset til aksjeselskapet, og kan således ikke få anvendelse for selskaper som inngår i deltakermodellen.

En tredje gruppe kapitalinntekter som omfattes av den begrensede skatteplikten etter sktl. § 2-3, følger av sktl. § 2-3 tredje ledd, jf. § 10-70. Bestemmelsen gjelder skatteplikt for *gevinst* på aksjer og andeler mv. ved *utflytning* fra norsk beskatningsområde. Kapitalinntektsbestemmelsen får således ikke anvendelse i forhold til utdelinger fra de aktuelle selskapene.

3.3.3 Arbeidsinntekter

For arbeidsinntekter som omfattes av reglene om begrenset skatteplikt, gjelder det et tilsvarende kildeprinsipp som for virksomhetsinntekter og kapitalinntekter. Dette følger av sktl. § 2-3 første ledd bokstav d.¹⁸ Jeg går ikke nærmere inn på vilkårene for skatteplikt etter denne bestemmelsen.

3.4 Skattelovens materielle regler

Mange av skattelovens materielle regler er forutsatt å få anvendelse på grenseoverskridende forhold. Det kan dermed stilles spørsmålstegn ved hvorvidt de materielle reglene i skatteloven i seg selv kan være hjemmel for beskatning av utenlandske personer og selskaper.

Det følger av forarbeidene til deltakermodellen at reglene om ekstrabeskatning fullt ut skal få anvendelse i grenseoverskridende forhold. Av NOU 2005:2 s. 72 fremgår det at

¹⁸ § 2-3 første ledd bokstav e til h og annet ledd inneholder regler vedrørende mer spesielle forhold knyttet til arbeidsinntekt.

”Utvalget er av den oppfatning at det vil være ønskelig om deltakermodellen fullt ut kan gis anvendelse i de situasjoner som er beskrevet ovenfor, dvs. generelt både for norske deltakere i selskap med virksomhet i utlandet og for utenlandske deltakere i selskap med virksomhet i Norge”.

I Rt. 2000 s. 80 Marine Trader ANS behandlet Høyesteretts kjæremålsutvalg en sak der ansvaret for skatt var begrunnet i skattelovens materielle regler. Kjennelsen gjaldt en avgjørelse om åpning av konkurs i et ansvarlig selskap på grunnlag av at selskapet ble ansett for å være subsidiært ansvarlig for en utenlandsk deltakers skatter. Til dette uttalte kjæremålsutvalget at,

”Når det gjelder den andre deltakeren, Marine Air Ltd., uttalte lagmannsretten at skatteplikten til Norge måtte anses hjemlet i selskapsskatteloven, hvor lovens § 6-1 [nå sktl. § 10-40] ikke inneholdt noe unntak for utenlandske selskaper. Dette er uriktig. For utenlandske deltakere i et norsk ansvarlig selskap inneholder ikke kapittel 6[sktl. § 10-40 flg.] i selskapsskatteloven noen hjemmel for skatteplikt. Beskatning etter dette kapittel forutsetter i så fall at vedkommende utenlandske deltaker er skattepliktig til Norge etter bestemmelsene i skatteloven § 15 første ledd bokstav c [nå sktl. § 2-3 første ledd bokstav b]. Lagmannsretten har ved sitt standpunkt overhodet ikke tatt stilling til om Marine Air Ltd. har skatteplikt etter denne bestemmelsen. Lagmannsrettens kjennelse blir etter dette å oppheve.”¹⁹

På grunnlag av kjennelsen fremkommer det at de materielle reglene i deltakermodellen ikke i seg selv kan være hjemmel for skatteplikt til Norge. Resultatet av dette er dermed at skatteplikten for utenlandske deltakere må følge de alminnelige reglene om begrenset skatteplikt som fremkommer av sktl. § 2-3.

¹⁹ Kapittel 6 i Selskapsskatteloven og § 15 første ledd bokstav c i skatteloven av 1911 tilsvarer henholdsvis §§ 10-40 flg. og § 2-3 første ledd bokstav b i skatteloven av 1999, jf. lovspeil i Ot.prp.nr.86 (1997-1998).

3.5 Sammenfatning

Skattelovens regler om begrenset skatteplikt i henhold til sktl. § 2-3 første ledd bokstav b slår fast at Norge har et internrettslig hjemmelsgrunnlag for skattlegging av utenlandske deltakere for virksomhetsinntekter som deltakerne blir lignet for her i landet. I den grad ekstrabeskatningen ved utdelinger fra selskaper som omfattes av deltakermodellen innebærer en beskatning av selskapets underliggende virksomhetsinntekt, har Norge følgelig et internrettslig grunnlag for beskatning.

I den grad utdelingene ikke kan beskattes som virksomhetsinntekter, men derimot må anses for å være kapitalinntekt på deltakerens hånd, følger det av behandlingen i dette kapittelet at Norge ikke har tilstrekkelig hjemmel for beskatning.

4 Selskaper og deltakere som omfattes av deltakermodellen

4.1 Hvilke selskaper omfattes av deltakermodellen

Utdelingsreglene i deltakermodellen reguleres av sktl. § 10-42 og innebærer at personlige deltakere ekstrabeskattes i form av tillegg i alminnelig inntekt når de ”mottar utdeling fra selskapet”. Hvilke selskapsobjekter som medfører tilleggsbeskatning etter deltakermodellen fremgår av sktl. § 10-40. Bestemmelsen angir at følgende selskaper skal medregnes,

(1) Bestemmelsene i §§ 10-41 til 10-48 gjelder for deltakere i ansvarlig selskap, kommandittselskap, indre selskap, partrederi og for stille deltakere.

(2) Bestemmelsen gjelder ikke for samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomheten som nevnt i selskapsloven § 1-1 fjerde ledd. Bestemmelsene gjelder heller ikke for selskaper og sameier som driver produksjon av vannkraft når deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis.

De angitte selskapene omfattes av sktl. § 2-2 annet ledd om deltakerlignede selskaper, men de to bestemmelsene er ikke helt sammenfallende. Sktl. § 10-40 første ledd og § 2-2 annet ledd må derfor leses i sammenheng med hverandre for å få et korrekt bilde av hvilke selskaper som inngår i deltakermodellen. Av sktl. § 2-2 annet ledd bokstav a fremgår det at selskaper med et delt ansvar inngår som en undergruppe av ansvarlige selskaper. Dette innebærer at angivelsen av ansvarlige selskaper i sktl. § 10-40 må forstås slik at også utdelinger fra selskaper med delt ansvar inngår i oppregningen av de selskaper som omfattes av reglene i sktl. §§ 10-41 til 10-48.²⁰

Ved å sammenholde sktl. §§ 10-40 og 2-2 annet ledd fremgår det også at andre selskaper som omfattes av selskapsloven²¹ § 1-1 første ledd må tolkes inn i selskapsdefinisjonen i sktl. § 10-40 første ledd. Av sel. § 1-1 første ledd fremkommer det at følgende virksomheter omfattes,

Loven gjelder når en økonomisk virksomhet utøves for to eller flere deltakeres felles regning og risiko, og minst en av deltakerne har et ubegrenset, personlig ansvar for virksomhetens samlede forpliktelser. Loven gjelder også hvor to eller flere deltakere har et ubegrenset ansvar for deler av forpliktelsene når disse deler til sammen utgjør virksomhetens samlede forpliktelser.

Henvisningen til sel. § 1-1 første ledd innebærer med dette at deltakermodellens regler kan få anvendelse for virksomheter av mer uformell karakter enn kun de selskapsformene som er positivt nevnt i sktl. § 10-40 første ledd.

²⁰ Gjems-Onstad (2003) s. 823

²¹ Lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (Selskapsloven) av 21. juni 1985 nr. 83

4.1.1 Særlig om selskapsregistrering

I odelstingsproposisjonen²² fremgår det at anvendelsesområdet for deltakermodellen i utgangspunktet er det samme som gjaldt for deltakerlignede selskaper etter sktl. § 10-40 første ledd før innføringen av deltakermodellen. Vedrørende deltakerlignede selskaper uttales det på side 20 i proposisjonen at

”Gjeldende skatteregler for deltakerlignede selskaper omfatter ikke bare registrerte selskaper, men gjelder for alle materielle deltakerlignede selskaper uavhengig av registrering. Utvalget foreslår en videreføring av gjeldende løsning slik at registrering ikke er avgjørende”.

At det ikke stilles som vilkår at selskapene er registrerte, medfører følgelig at materielt ikke-registrerte selskaper også er selskaper som faller inn under deltakermodellens anvendelsesområde.

Etter selskapsloven er det ikke avgjørende for om det forligger et selskap at virksomheten er registrert eller stiftet i henhold til selskapslovens regler. Dersom det utøves en virksomhet for felles regning og risiko, kan det foreligge et materielt ikke-registrert selskap dersom virksomheten når et visst omfang. I prinsippet kan dermed et selskap oppstå ved en flytende overgang fra for eksempel et tingsrettlig sameie. I slike tilfeller vil det dermed på et gitt tidspunkt foreligge et skjæringspunkt som innebærer at virksomheten kvalifiserer til å være et selskap som medfører ekstrabeskatning ved utdelinger.²³

Det avgjørende for om deltakermodellen kommer til anvendelse blir dermed hvorvidt selskapet oppfyller kravene til virksomhet. Modellens anvendelsesområde avgrenses dermed til forhold som kun innebærer en passiv kapitalavkastning.²⁴

²² Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 19

²³ NOU 2005:2 s. 38-40

²⁴ NOU 2005:2 s. 39

4.2 Hvilke deltakere omfattes av deltakermodellen

Deltakere i selskaper som reguleres av sktl. § 10-40 første ledd kan bestå av både fysiske og juridiske personer. I utgangspunktet er det den formelle statusen som legges til grunn i vurderingen av hvem som er selskapets deltakere. Med formell status siktes det i utgangspunktet til de personene som selskapsavtalen til enhver tid utpeker i henhold til reglene selskapsloven § 2-3.²⁵ ²⁶ Utenlandske personer som deltar i ansvarlige selskaper mv. omfattes av reglene på lik linje med norske deltakere.

Etter sktl. § 10-42 er det bare *personlige deltakere* som omfattes av deltakermodellen, og følgelig er det kun disse som er gjenstand for ekstrabeskatning ved utdeling. Begrensningen til personlige deltakere er begrunnet ut fra hensynet til å unngå kjedebeskatning, jf. proposisjonen²⁷ side 24.

Det følger videre av proposisjonen²⁸ at deltakermodellen gjelder kun for (personlige) deltakere som direkte eier en andel i et deltakerlignet selskap. Indirekte eierskap vil ikke ha noe betydning.

²⁵ Stille deltakere fremgår ikke av selskapsavtalen, jf. sel. § 2-3 annet ledd bokstav b

²⁶ Også deltakere som ikke formelt sett er deltakere iht. selskapsavtalen kan tenkes å rammes av reglene. Se Rt. 1989 s. 296 (Platou Investment) og Zimmer *Bedrift, selskap og skatt* s. 470.

²⁷ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s.24

²⁸ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s.24

5 Utdelinger etter deltakermodellen - virksomhetsinntekt eller kapitalinntekt

5.1 Forarbeidenes vurdering

5.1.1 Innledning

Ved utformingen av reglene i deltakermodellen var det et klart ønske om at deltakermodellen fullt ut skulle få anvendelse på grenseoverskridende forhold. I utredningen fra Uttaksutvalget fremgår det at

”en slik generell anvendelse av modellen vil i utgangspunktet sikre lik beskatning av inntektene fra selskapsdeltakelsen uavhengig av hvor virksomheten drives, og uavhengig av om deltakeren er bosatt i Norge eller i utlandet”.^{29 30}

Departementet sluttet seg i hovedsak til uttaksutvalgets vurdering,³¹ og viste til at det samsvarte med departementets forutsetning i St.meld.nr.29 (2003-2004) om at de grenseoverskridende forholdene skulle likebehandles med tilsvarende innenlandske tilfeller.³²

Uttaksutvalget anså imidlertid at målsetningen om full anvendelse av deltakermodellen i utenlandsforhold kunne være problematisk i forhold til rekkevidden av norsk beskatningsrett etter både norsk internrett og skatteavtalene. Problemstillingen var kort

²⁹ NOU 2005:2 s. 72

³⁰ Det siktes i denne sammenhengen til norsk beskatning. Hvorvidt utdelingene beskattes i deltakerens hjemland vurderes ikke i denne sammenhengen.

³¹ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 54

³² St.meld.nr.29 (2003-2004) avsnitt 9.9 ”Utenlandske deltakere som får skatteplikt til Norge på grunn av selskapsdeltakelsen, skattlegges etter samme regler som norske deltakere. Disse løsningene kan videreføres med skjermingsmodellen. Det innebærer at skjermingsmodellen gir likebehandling av norske og utenlandske deltakere i norske deltakerlignede selskaper.”

fortalt et spørsmål om hvorvidt ekstrabeskatningen av utdelingene skulle anses for å utgjøre en del av overskuddsbeskatningen eller ikke.³³

Departementet la imidlertid til grunn en tolkning som innebar at den nevnte problemstillingen ikke ville aktualisere seg. Det fremgår av proposisjonen³⁴ på side 55 at departementet bygde på en tolkning der utdelingene ble ansett for å være en utdeling av selskapets underliggende virksomhetsinntekt. Resultatet av denne tolkningen innebar at departementet la til grunn at Norge hadde internrettslig hjemmel for beskatning i medhold av den begrensede skatteplikten i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

Drøftelsen i proposisjonen fremgikk slik,

”Departementet legger til grunn at beskatningen ved utdeling etter deltakermodellen må anses som en beskatning av den underliggende virksomhetsinntekten, både etter norsk intern rett og etter skatteavtaler. Det deltakerlignede selskapet er transparent, hvilket innebærer at dets inntekt anses som deltakernes inntekt. Det forhold at beskatning utløses først ved utdeling fra selskapet og vil variere etter størrelsen på utdelingen innenfor inntektsåret sett i forhold til skjermingsbeløpet, fjerner ikke det preg av virksomhetsinntekt, som virksomhetens utdelte overskudd har. Så lenge det deltakerlignede selskapet ikke utgjør noe selvstendig skattesubjekt, kan midlene som deles ut fra selskapet, vanskelig sies å ha fått preg av å være transformert til kapitalinntekt. Det ovenstående innebærer at inntekten kan skattlegges så langt den ligger innenfor de interne hjemlene nevnt ovenfor og de begrensninger skatteavtalene setter for skattlegging av virksomhetsinntekt”.

Den gjengitte uttalelsen reiser en rekke vurderingstemaer som vil behandles i det følgende. Innledningsvis kan det for øvrig være et poeng å merke seg at departementet uttrykte at ”de

³³ NOU 2005:2 s. 72

³⁴ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 55

legger til grunn” at beskatning av utdeling fra deltakerlignet selskap er en beskatning av selskapets underliggende virksomhetsinntekt. Det som fremkommer er med andre ord departementets egen juridiske tolkning av konsekvensen av reglene i deltakermodellen. Ettersom uttalelsen gir uttrykk for departementets vurdering av reglene, og ikke en materiell oppregning av konkrete vilkår m.v., kan det gi rom for å tillegge denne delen av forarbeidene mindre vekt enn hva en normalt vil gjøre på skatterettens område

5.1.2 Transparens synspunktet

I proposisjonen fastslo departementet at et ”deltakerlignet selskap er transparent, hvilket innebærer at selskapets inntekt anses som deltakernes inntekt”. Jeg formoder at departementet siktet til at transparens synspunktet innebærer at selskapets inntekter anses som deltakerens *skattemessige* inntekt.

Selskapets transparens følger av selskapets manglende evne av å være et eget skattesubjekt. Ved å sammenholde sktl. § 2-2 annet ledd med tredje ledd, fremgår det at transparensen innebærer at den skattemessige behandlingen av selskapets inntekter medfører at inntektene strømmer gjennom selskapet og lignes på deltakerne. I sktl. § 2-2 er dette uttrykt slik,

(2) Følgende selskaper er ikke egne skattesubjekter:

- a. ansvarlig selskap, herunder ansvarlige selskap med delt ansvar, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd b,*
- b. kommandittselskap, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd e,*
- c. indre selskap, jf. selskapsloven § 1-2 første ledd c,*
- d. partrederi, jf. sjøloven kapittel 5,*
- e. andre selskaper som omfattes av selskapsloven § 1-1 første ledd.*

(3) Deltakerne i selskap som nevnt i annet ledd lignes hver for seg for sin andel i selskapets formue og inntekt, jf. §§ 4-40 og 10-40 til 10-45

At selskapet er skatterettslig transparent når det gjelder skattlegging av selskapets løpende virksomhetsinntekter etter nettoligningsmetoden i sktl. § 10-41, er ikke tvilsomt. Det kan

imidlertid stilles spørsmålstegn ved om det er riktig å forankre en vurdering av *utdelinger* fra selskapet til deltakeren til et transparensynspunkt slik som forutsatt i proposisjonen. Riktignok foregår det en sambeskatning ved at det er samme skattesubjekt som lignedes for både selskapets inntekter og utdelingene til deltakerne. Det er imidlertid ikke gitt at denne sambeskatningen for den løpende beskatningen av virksomhetsoverskudd kan gjøres gjeldende i forhold til inntekter av utdelinger fra selskapet til deltakeren.

Nettoligningsmetoden innebærer at de skattemessige posisjonene beregnes på selskapets hånd som om selskapet var skattyter. Selskapet fungerer altså som en beregningsenhet, mens deltakerne er skattyter og skattedebitor.³⁵ Nettoligningsmetoden kan på den måten sies å fremstå som en mellomting mellom ren selskapsligning og ren deltakerligning. Selv om det er deltakeren som er skattesubjekt i siste instans, behandles for eksempel selskapet som et eget skattesubjekt i relasjon til de fleste skattereglene i loven.³⁶ Dette innebærer at deltakeren blir bundet av alle de skattemessige valgene som gjennomføres i selskapet.

Selskapets egenskap av å være et selvstendig beregningsobjekt utgjør dermed et prinsipielt skille mellom deltakerligning etter en nettometode, og deltakerligning etter en alternativ bruttometode. Ved ligning etter en bruttometode vil deltakerne tilordnes en forholdsmessig andel av selskapets inntekter og utgifter, for deretter å gjennomføre et skattemessig oppgjør på den enkelte deltakers hånd. Dette innebærer at skattemessige disposisjoner som avskrivninger, avsetninger m.v. beregnes individuelt hos den enkelte deltaker.³⁷ Slikt sett vil selskapets inntekter ved bruttoligning i større grad kunne sies å være deltakernes inntekter enn det som er tilfelle ved ligning etter en nettometode.

Av proposisjonen kan det fremstå som at departementet muligens har vurdert utdelingssituasjonen for nært opp til en skattemodell etter et bruttoprinsipp. Reglene om

³⁵ Gjems-Onstad *Norsk Bedriftsskatterett* s. 826

³⁶ Gjems-Onstad *Norsk Bedriftsskatterett* s. 827

³⁷ Zimmer *Bedrift Selskap og Skatt* s. 472

netto- og bruttoligning og deltakermodellen er for så vidt uavhengige, men ut fra reglenes oppbygging, bør de leses i sammenheng. Når proposisjonen så uttaler at

”det deltakerlignede selskapet er transparent, hvilket innebærer at dets inntekt anses som deltakerens inntekt”,

kan det tolkes slik at departementet muligens har lagt til grunn en for nær sammenblanding av selskapets inntekter og deltakerens skattemessige posisjon i selskapet.

I et tilfelle med nettoligning fungerer altså selskapet som et eget beregningssubjekt for selskapets egne inntekter. Verdt å merke seg i denne sammenhengen er at en utdeling fra selskapet ikke inngår i *selskapets* inntekt. En utdeling av overskuddet til deltakeren er derimot *deltakerens* egen inntekt. Det er altså deltakeren, og ikke selskapet, som får beregnet ekstraintekt ved utdelingen, og utdelingen inngår ikke i den netto virksomhetsinntekt som beregnes på selskapets hånd. Dette følger av at det foreligger to forskjellige grunnlag for inntektene.

Ettersom deltakerligning etter nettometoden kan sies å være en ligningsmetode som ligger et sted i mellom deltakerligning og selskapsligning i ren form, og hvor deltakerne blir ansvarlig for selskapets skatt (ikke inntekten som sådan), kan situasjonen sies å være prinsipielt annerledes enn den ”sterke” transparensen som proposisjonen tilsynelatende har lagt til grunn. Selv om selskapet er transparent og deltakeren blir ansvarlig for *selskapets* inntekt, betyr ikke dette nødvendigvis at det er riktig å koble utdelingen opp til deltakerens ansvar for selskapets virksomhetsinntekt.

Anvendelsesområdet for § 10-42 er begrenset til personlige deltakere, og utdelingen medfører et beregnet tillegg i deltakerens alminnelige inntekt. Når situasjonen er den at utdelingen ilignes personlige deltakere som deltakernes inntekt, kan det stilles spørsmål ved om det har noe betydning at selskapet som sådan er transparent. At det er samme skattesubjekt som ilignes skatten, betyr imidlertid ikke nødvendigvis at det er riktig med en

slik sammenblanding som departementet har lagt til grunn. Dette kan tale for at transparensen kun omfatter selskapets løpende virksomhetsoverskudd og skattleggingen av denne inntekten i henhold til sktl. § 10-41. Utdelingen som sådan skjer uavhengig av selskapets manglende evne av å være et selvstendig skattesubjekt, og er dermed også uavhengig av at selskapet er transparent.

5.1.3 Konverteringssynspunktet

Dette punktet kunne vært behandlet sammen med punktet over vedrørende selskapets transparens. For ordensskyld har jeg likevel valgt å dele opp vurderingen i to forskjellige punkter.

På side 55 i proposisjonen³⁸ vurderer departementet det slik at

”så lenge det deltakerlignede selskapet ikke utgjør noe selvstendig skattesubjekt, kan midlene som deles ut fra selskapet, vanskelig sies å ha fått preg av å være transformert til kapitalinntekt”.

Dersom det kan legges til grunn at selskapets transparens ikke medfører at selskapets inntekter som sådan er deltakerens inntekter, kan det stilles spørsmål ved om det i det hele tatt oppstår en problemstilling vedrørende konvertering av virksomhetsinntekter til kapitalinntekter ved utdelinger. Grunnen til at problemstillingen under er slik forutsetning ikke gjør seg gjeldende, er nettopp synspunktet om at det ikke er samme inntekt som beskattes. I den grad det er tale om to forskjellige inntekter, selskapets inntekt og deltakerens inntekt, kan det virke uheldig å tolke utdelingssituasjonen som en transaksjon som innebærer en konvertering av inntekter.

Dersom en deltaker er et aksjeselskap og dette aksjeselskapet mottar en utdeling fra et selskap som inngår i deltakermodellen, påløper det ingen ekstrabeskatning. Av hensyn til

³⁸ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s.55

unngåelse av kjedebeskatning, kommer utdelingen først til beskatning ved en videre utdeling til aksjeselskapets personlige aksjonærer i henhold til aksjonærmodellens regler i sktl. § 10-10 flg. Dersom man i et slikt tilfelle følger pengestrømmen ved utdelingen fra det deltakerlignede selskapet til aksjeselskapet, og den videre overføringen i form av aksjeutbytte til aksjonæren, vil man vanskelig tale om at det på noe tidspunkt foreligger virksomhetsinntekter som konverteres til kapitalinntekter. Hver utdeling må vurderes på eget skatterettslig grunnlag.

Så lenge inntekter som tjenes gjennom virksomheten tilkommer et deltakerlignet selskap, og selskapet også skatterettslig fungerer som en selvstendig beregningsenhet, ligger det i skattelovens system at den videre disponeringen av de inntjente midlene kan få et nytt innhold i skatterettslig forstand. Et eksempel kan være der en deltaker mottar godtgjørelse for sitt arbeid i selskapet, og denne godtgjørelsen er betinget av at selskapet har overskudd. Den deltakeren som mottar en slik ytelse, må betale alminnelig inntektskatt og personinntektsskatt av denne godtgjørelsen. Selv om deltakeren i dette tilfellet må betale skatt av personinntekten, er det ikke tale om en konvertering av virksomhetsinntekt til personinntekt. I så måte kan det virke litt søkt å anta at det finner sted en konvertering ved utdeling av selskapets resterende overskudd. Det kan derfor stilles spørsmål ved om det foregår en konvertering eller ikke, eller om en slik vurdering i det hele tatt er treffende. Så lenge det er tale om inntekter til henholdsvis selskapet og deltakeren, og beskatningen utløses på forskjellige grunnlag, faller muligens hele situasjonen utenfor en konverteringsproblematikk.

5.1.4 Innvinningstidspunkt og forholdet til endret skjermingsbeløp

Proposisjonen tar også for seg betydningen av innvinningstidspunktet og skjermings størrelse i forhold til skjermingsbeløpet. Av proposisjonen³⁹ fremgår det på side 55 at,

”det forhold at beskatning utløses først ved utdeling fra selskapet og vil varierer etter størrelsen på utdelingen innenfor inntektsåret sett i forhold til skjermingsbeløpet, fjerner ikke det preg av virksomhetsinntekt, som virksomhetens utdelte overskudd har”.

Også denne uttalelsen må for øvrig leses i samsvar med departementets tolkning om at utdelingen er en utdeling av den underliggende virksomhetsinntekten.

5.1.4.1 Innvinningstidspunktet

At skatteplikt først utløses ved utdeling fra selskapet og ikke allerede ved opptjeningen, er uomtvistet.⁴⁰ Inntekten som tilordnes deltakeren på grunnlag av utdelingen anses ikke for å være innvunnet før faktiske utdeling finner sted. Den virksomhetsinntekten som deltakeren tilordnes i henhold til nettoligningsreglene, innvinnes derimot fortløpende etter de alminnelige reglene i skatteloven. Det kan dermed oppstå en skatterettslig forskjell med hensyn til når de to inntektene anses innvunnet.

Det kan stilles spørsmål ved om ikke denne forskjellen indikerer at det må stilles et klart skille mellom virksomhetsbeskatningen og den senere ekstrabeskatningen ved utdelingen. På det tidspunktet der virksomhetsinntekten innvinnes og beregnes etter nettometoden, kan det være høyst usikkert om det senere vil være rom for utdelinger av det aktuelle

³⁹ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 55

⁴⁰ ”Departementet slutter seg til utvalgets vurderinger og forslag med hensyn til uttaksdefinisjon fra deltakerlignede selskaper. Det vises til § 10-42 første og annet ledd i departementets lovforslag. Ekstrabeskatning av deltakerne skal altså knyttes til faktiske overføringer fra selskapet”, jf Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 45

overskuddet. I det tilfellet der det ikke blir foretatt noen utdeling, beregnes det heller ingen videre skattlegging av virksomhetsinntekten. Dersom det derimot blir foretatt en utdeling, skal så denne utdelingen etter departementets vurdering skattlegges som en del av selskapets underliggende virksomhetsinntekt.

Ut fra innvinningsreglene ville det muligens være mer naturlig å anse selskapets virksomhetsinntekt som endelig oppgjort etter nettometoden ved tidfestingen av den, for så å anse yterligere beskatning ved utdelinger senere år som avkastning på grunnlag av selskapskapitalen.

At innvinningstidspunktet for utdelinger ikke er sammenfallende med innvinningstidspunktet for virksomhetsinntekter, markerer at beskatningen av de to inntektene utløses etter forskjellige kriterier og grunnlag. En slik grunnleggende forskjell mellom skattlegging av henholdsvis løpende virksomhetsinntekt og ekstrabeskatning ved utdeling, markerer dermed et markant skille mellom de to inntektsforholdene. Når det kan sies å foreligge et så vidt grunnleggende skille, kan det stilles spørsmålstegn ved riktigheten av proposisjonens tolkning om at utdelingen er virksomhetsinntekt som følge av at selskapet er transparent. Dette kan i motsetning til hva proposisjonen legger til grunn, være et moment som går i retning av å behandle de to inntektene uavhengig av hverandre.

5.1.4.2 Endring av skjermingsbeløp

Etter departementets tolkning vil ikke det faktum at beskatningen varierer etter størrelsen på utdelingen sett i forhold til skjermingsbeløpet, fjerne utdelingens preg av å være virksomhetsinntekt.

At størrelsen på beskatningen vil variere ut fra forholdet mellom utdeling og skjermingsbeløpet, er utvilsomt. I henhold til sktl. § 10-42 tredje ledd bokstav b skal tilleggbeskatningen etter bestemmelsens første ledd reduseres med et skjermingsbeløp fastsatt etter sktl. § 10-42 femte ledd. Skjermingsbeløpet fastsettes ved å multiplisere

skjermingsgrunnlaget med en fastsatt skjermingsrente,⁴¹ der skjermingsgrunnlaget settes til netto kostpris for selskapsandelen, anskaffelseskostnadene og deltakerens innskudd i selskapet. Dette fremkommer av sktl. § 10-42 femte ledd, jf. sjette ledd,

(5) Skjerming settes til skjermingsgrunnlaget sjette ledd multiplisert med en skjermingsrente. Skjermingsrenten fastsettes av departementet i forskrift.

(6) Skjermingsgrunnlaget er summen av netto kostpris for selskapsandelen, anskaffelseskostnader og deltakerens innskudd i selskapet, tillagt ubenyttet skjerming for tidligere år. Innskuddet fastsettes til gjennomsnittlig innskudd i året, målt kvartalsvis etter regler fastsatt av departementet. Tilbakebetaling av innbetalt kapital etter fjerde ledd reduserer skjermingsgrunnlaget.

Skjermingen skal beregnes individuelt for hver enkelt deltaker, der skjermingsgrunnlaget tilsvare *deltakerens investering* i selskapet.

Beregningen av skjermingsgrunnlaget kan illustreres slik:

Deltakeren Peder er andelseier i selskapet Invest ANS, og han har et skjermingsgrunnlag på 1000 beregnet etter sktl. § 10-42 sjette ledd. Utdelingen fra selskapet det aktuelle inntektsåret setts til 100. Dersom skjermingsrenten forutsettes å være 3 %, blir det skattefrie fradraget lik 30.

Skjermingsgrunnlag	1000
<u>Skjermingsrente</u>	<u>3 %</u>
Skjermingsfradrag	30

⁴¹ Skjermingsrenten for 2006 var 2.96 %. Utgangspunktet for beregningen av skjermingsrenten er gjennomsnittlig observert rente på statskasseveksler med 3 måneders løpetid, se FSFIN § 5-22-4 annet ledd.

Dersom det ses bort fra fradrag for overskuddsskatt etter § 10-42 tredje ledd bokstav a, blir grunnlaget for skatt på utdelingen lik 70.

Utdeling	100
<u>Skjermingsfradrag</u>	<u>30</u>
Grunnlag for beskatning	70

Dersom man i stedet forutsetter at Peder har investert ytterligere 1000 i Invest ANS, slik at skjermingsgrunnlaget utgjør 2000, ville kun et beløp på 40 vært grunnlag for beskatning.

Skjermingsgrunnlag	2000
<u>Skjermingsrente</u>	<u>3 %</u>
Skjermingsfradrag	60

Utdeling	100
<u>Skjermingsfradrag</u>	<u>60</u>
Grunnlag for beskatning	40

Selv om størrelsen på utdelingene i de to eksemplene er identiske, vil altså grunnlaget for beskatning variere ut fra hvor mye kapital Peder har investert i selskapet i perioden.

Skjermingsfradraget *fremstår* dermed som en skattefri kapitalavkastning som for deltakeren varierer ut fra deltakerens kapitalinnsats. Når beskatningen av utdelingen fra selskapet er direkte knyttet opp til en forventet normalavkastning på andre kapitalinvesteringer i perioden, kan dette tale for å anse skjermingsfradraget som en skattefri kapitalavkastning.

I den grad det kan legges til grunn at skjermingsfradraget er en skattefri kapitalavkastning, kan det være naturlig å se hele utdelingen under ett. Dette vil i så fall bety at det resterende grunnlaget på 40 må beskattes som kapitalinntekt etter deltakermodellen.

Dersom Peder i stedet hadde valgt kun å foreta en utdeling tilsvarende skjermingsfradraget (60), ville det ikke påløpt ekstrabeskatning etter § 10-42. I et slikt tilfelle ville dermed en virksomhetsinntekt ved utdeling, likevel ikke være skattepliktig som virksomhetsinntekt, som følge av at man beregner at deltakeren kunne oppnådd en tilsvarende kapitalinntekt dersom investeringen i stedet hadde vært foretatt i andre kapitalobjekter.

At beskatningen varierer ut fra deltakerens investering og skjerming innen det aktuelle inntektsåret, samt deltakerens innflytelse på når skatten skal påløpe i henhold til innvinningsreglene, kan dermed sies å være et moment som trekker i retning av å karakterisere utdelinger etter deltakermodellen som kapitalinntekter.

Standpunktet i avsnittet over kan imidlertid tenkes og modifiseres noe dersom en ser skjermingsreglene i deltakermodellen i lys av de reglene som gjelder etter foretaksmodellen. Dette behandles nærmere i punkt 5.2.2 om anvendelsen av skjermingsmodellen.

5.2 Konsekvens og sammenheng i regelverket

I kapittel 2 om rettskilder i skatteretten ble det påpekt at konsekvens og sammenheng i regelverket er en relevant kilde ved tolkningen av skattereglene. Dette innebærer at et tolkningsresultat som fører til en indre logikk i lovverket er en selvstendig og relevant tolkningsfaktor.

5.2.1 Likt utdelingsgrunnlag som i aksjeselskaper

Det er flere steder i oppgaven nevnt at utbytte fra aksjeselskaper anses for å være kapitalinntekter i forhold til aksjonæren. I punkt 3.3.2 ble det vist til at aksjeutbytte er et klassisk eksempel på hva skatteloven karakteriserer som kapitalinntekt, og at aksjonæren mottar avkastningen på grunnlag av sin eierposisjon i selskapet.

Også deltakere i deltakerlignede selskaper mottar utdelinger fra selskapene på grunnlag av sine eierposisjoner. Utdelinger fra de deltakerlignede selskapene er ikke knyttet opp til at deltakeren på noen måte er eller har vært aktiv i selskapet. Slik sett fremstår skattleggingen av utdelingen som en ren følge av deltakerens eierposisjon.

Den materielle likheten mellom skattereglene for personlige aksjonærer (aksjonærmodellen) og deltakere i deltakerlignede selskaper (deltakermodellen) er også stor. Begge skattemodellene har likt utbyttebegrep, et skjermingsfradrag tilsvarende risikofri kapitalavkastning, samt at skjermingsgrunnlaget tilsvarende den kapital aksjonæren eller deltakeren har investert i selskapet. Ved innføringen av deltakermodellen var formålet, i likhet med aksjonærmodellen, å knytte skjermingsfradraget til deltakerens individuelle investering i virksomheten.⁴²

Likheten mellom modellene er tilsiktet fra lovgivers side.⁴³ Begrunnelsen for at det likevel anvendes to forskjellige modeller, er i hovedsak det forholdet at de deltakerlignede selskapene ikke er egne skattesubjekter. Forholdet mellom utdeling og virksomhetsskatt kan dermed gi behov for en løpende justering av skjermingsgrunnlaget. For aksjeselskaper vil ikke dette behovet være aktuelt ettersom selskapene er egne skattesubjekter.

Når forskjellen mellom modellene i hovedsak er begrunnet i forholdene rundt endring av skjermingsgrunnlagene, og ikke modellens prinsipper som sådan, kan den øvrige likheten være et moment som taler for at utdelinger etter modellene også bør behandles likt.

5.2.2 Anvendelse av skjermingsmodellen

Foruten likheten med aksjonærmodellen, kan anvendelsen av en skjermingsmodell ved beskatningen av utdelinger i seg selv tale for å anse hele utdelingssituasjonen som en kapitalavkastning. I proposisjonen legger departementet i hovedsak Uttaksutvalgets

⁴² NOU2005:2 s. 29

⁴³ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 11

vurderinger og forslag til grunn med hensyn til innskudd som skjermingsgrunnlag.⁴⁴ Av utredningen⁴⁵ fremgår det på side 29 at,

”i likhet med i aksjonærmodellen, skal skjermingsgrunnlaget i deltakermodellen i utgangspunktet knyttes til en deltakers individuelle investering i virksomheten”.

Hensynene bak modellene er et mål om investeringsnøytralitet ved at dobbeltbeskatningen som foretas ved utdeling etter aksjonærmodellen og deltakermodellen, skal skjermes for skatt lik en normalavkastning, altså en skjerming tilsvarende en risikofri avkastning. Når deltakermodellen bygger på et system der en del av utdelingene knyttes opp til kapitalinvesteringen i selskapet, og det i tillegg foretas en sammenligning av hvilken verdi investeringen ville hatt ved investeringer i andre kapitalobjekter,⁴⁶ kan det være et moment i retning av å se utdelingssituasjonen som en kapitalavkastning i form av kapitalinntekt.

Argumentasjonen om at anvendelsen av skjermingsmodellen i seg selv er et moment i retning av å anse utdelingssituasjonen som en kapitalinntekt, modifiseres imidlertid noe ettersom modellen også ligger til grunn i foretaksmodellen.

I foretaksmodellen legges det til grunn at den del av virksomhetsinntekten som representerer en risikofri avkastning av den kapital som er investert i virksomheten, ikke skal beskattes som personinntekt. Formålet med foretaksmodellen er å skjerme den risikofrie avkastningen av den investerte kapitalen fra annen beskatning enn skatt på alminnelig inntekt.⁴⁷

Av sktl. § 12-12 fremgår det en fradragsbestemmelse som bygger på samme prinsipp som deltakermodellen og aksjonærmodellen i henholdsvis sktl. §§ 10-42 og 10-12. Til forskjell

⁴⁴ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 33

⁴⁵ NOU 2005:2 s. 29

⁴⁶ Zimmer *Bedrift, selskap og skatt* s. 539

⁴⁷ Zimmer *Bedrift, selskap og skatt* s. 545

fra deltakermodellen og aksjonærmodellen skjer imidlertid ikke beskatningen etter noen form for utdeling til deltakeren. Foretaksmodellen er derimot en kildemodell der beskatningen utløses på grunnlag av foretakets virksomhetsinntekt i henhold til sktl. § 12-10 annet ledd. Av proposisjonen⁴⁸ til foretaksmodellen fremgår det på side 73 følgende,

”I motsetning til aksjeselskaper og deltakerlignede selskaper er enkeltpersonforetak ikke egne rettssubjekter. En utdeling fra enkeltpersonforetak er derfor kun en overføring av midler innenfor eierens økonomi. (...) En utdeling kan ikke knyttes til noen konkret overføring mellom subjekter, men vil i høyden være en endring av bruken av en eiendel eller en overføring av midler fra bankkonto til en annen.”

På bakgrunn av at skjermingsmetoden også ligger til grunn for foretaksmodellen, der virksomhet er et vilkår etter § 12-10 annet ledd, kan det dermed antas å svekke skjermingsmetoden som sådan som grunnlag for å tolke utdelinger i henhold til deltakermodellen som kapitalinntekt.

5.2.3 Forholdet til selskapsloven

Til nå har det vært argumentert for at utdelinger muligens bør skattlegges som kapitalinntekter som følge av at utdelingene er avkastning av selskapsandelen. Selskapsrettslig kan det imidlertid stilles spørsmålstegn ved om en slik slutning er holdbar.

En selskapsdeltaker har i utgangspunktet ingen innskuddsplikt i selskapet.⁴⁹ Av sel. § 2-6 første ledd fremgår det at,

(1) Deltaker plikter ikke å gjøre innskudd i selskapet i større utstrekning enn det som følger av selskapsavtalen eller av denne lov.

⁴⁸ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 73

⁴⁹ I kommandittselskaper gjelder det imidlertid innskuddsplikt etter sel. § 3-1

En utdeling fra selskapet til deltakeren er med dette ikke betinget av at deltakeren har investert kapital i selskapet.

Av sel. § 2-26 tredje ledd fremgår det imidlertid at en selskapsdeltaker i utgangspunktet har en alminnelig rett til å få utbetalt sin andel av selskapets overskudd dersom overskuddet ikke trengs til å betale selskapsforpliktelser eller dersom overskuddet trengs i selskapets virksomhet. Dette fremgår slik,

(3) Når selskapets årsregnskap og årsberetning er fastsatt av selskapsmøtet, skal andeler i overskudd utbetales dersom ikke midlene trengs til betaling av selskapsforpliktelser eller til selskapets virksomhet. (...)

Av bestemmelsen fremgår det følgelig at det er deltakerens *andel* i selskapet som er grunnlaget for utdelingen. Retten til utdeling etter selskapsloven er dermed forenlig med å anse utdelinger for å være kapitalinntekt i skatterettslig forstand.

5.3 Praksis

Deltakermodellen trådte i kraft fra og med inntektsåret 2006.⁵⁰ Ettersom modellen kun har vært i kraft i ett ligningsår, foreligger det naturligvis meget begrenset, om noe, tilgjengelig ligningspraksis og rettspraksis som kan kaste lys over anvendelsen av modellen i utenlandsforhold. Reglene i deltakermodellen skiller seg også relativt markant fra delingsmodellen som gjaldt tidligere der utbetalingene ikke var skattepliktige.

Pr. 26. november 2007 foreligger det heller ingen publiserte bindende forhåndsuttalelser fra skattedirektoratet.

⁵⁰ Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

Det er imidlertid rimelig å anta at eventuell ligningspraksis som måtte foreligge er i samsvar med de kilder ligningsmyndighetene anvender. I SKM 2006-4 punkt 12.12 om forholdet til utlandet fremgår det at

”beskatning ved utdeling etter deltakermodellen anses som beskatning av den underliggende virksomhetsinntekt, både etter norsk intern rett og etter skatteavtaler. Dette betyr at inntekten kan skattlegges så langt den ligger innenfor de interne hjemlene og de begrensninger skatteavtalene setter for skattlegging av virksomhetsinntekt. Det vises til proposisjonen på dette området”.

Hvor stor rettskildemessig verdi en melding fra skattedirektoratet generelt sett har, kan imidlertid diskuteres.⁵¹ Slike meldinger får normalt sin verdi ved at det gir grunnlag for en ligningspraksis som domstolene kan bli bundet av. Uavhengig av hvilken rettskildemessig verdi skattedirektoratets meldinger generelt sett har, kan det stilles spørsmålsteget ved om den overhodet har noen verdi i dette tilfellet. Årsaken til dette er at meldingen utelukkende viser til proposisjonen, og inneholder således ingen selvstendig vurdering av problemstillingen.

Uavhengig av om det finnes ligningspraksis eller ikke vedrørende utdelinger til utenlandske personer, vil denne praksisen ikke under noen omstendigheter kunne sies å oppfylle kravene til varighet, hyppighet og konsekvens slik at den kan være bindende for lovtolkningen. Det kan derfor med rimelighet legges til grunn at det ikke foreligger noe praksis som kan være avgjørende for deltakermodellens anvendelse i utenlandsforhold.

5.4 Samlet vurdering

I vurderingen av problemstillingen vedrørende hvilken skatterettslig klassifisering utdelinger etter deltakermodellen bør falle inn under, fremgår det at det er gode argumenter som taler for å skattlegge utdelingene både som virksomhetsinntekter og kapitalinntekter.

⁵¹ Se Gjems-Onstad *Norsk Bedriftsskatteretts*. 76 flg.

I retning av å anse utdelingene for å være utdelinger som må beskattes som kapitalinntekt, går særlig det forhold at ekstrabeskatningen av utdelingene etter deltakermodellen utløses etter andre kriterier og ilegges på et annet grunnlag enn den løpende overskuddsbeskatningen.

Et tungtveiende argument for å beskatte utdelingene som virksomhetsinntekt, er imidlertid forarbeidenes klare holdning til problemstillingen ved behandlingen i proposisjonen. At departementet har vurdert spørsmålet særskilt, styrker vekten av forarbeidene. På den andre siden er departementets vurdering forholdsvis kortfattet og lite inngående.

At departementet ved senere lovutkast vedrørende deltakermodellens anvendelse i utenlandsforhold også har opprettholdt vurderingen av at utdelingen må beskattes som virksomhetsinntekt, taler i retning av at proposisjonens standpunkt bør legges til grunn.

Hva som er riktig tolkning vedrørende beskatning av utdelinger etter deltakermodellen, kan imidlertid sies å være høyst uklart. At forholdet fremstår som usikkert, og at det foreligger gode argumenter både for og i mot, kan indikere at en ligning av utdelingene som virksomhetsinntekt kan forsvares.

6 Skatteavtaler – OECDs mønsteravtale

6.1 Innledning

Utgangspunktet for vurderingen her er å ta stilling til hvorvidt beskatning etter deltakermodellen i utenlandsforhold er forenlig med den beskatningsmyndighet som Norge kan utøve i henhold til våre forpliktelser etter skatteavtalene.

I utredningen til deltakermodellen påpekte Utaksutvalget at modellens anvendelse i utenlandsforhold kunne være tvilsom i forhold til hva som følger av skatteavtalene. I utredningen fremgår følgende uttalelse på side 72,⁵²

”Skatteavtalene har bestemmelser om når virksomhetsinntekter kan beskattes i en annen stat enn den staten hvor skattyteren (deltakeren) er bosatt. Betingelsen er at det foreligger et fast driftssted i den annen stat, jf. artikkel 7 punkt 1, jf. artikkel 5 i OECDs mønsteravtale. Driftsstedetsstaten er i disse tilfelle gitt beskatningsrett til overskuddet av virksomheten (”the profits of the enterprise”), men bare for den del som kan tilordnes det faste driftsstedet. Spørsmålet er da om ekstrabeskatningen ved utdeling etter deltakermodellen er å anse som beskatning av driftsstedets overskudd i forhold til skatteavtalenes bestemmelser om virksomhetsinntekter, når ekstrabeskatningen blir utløst etter andre kriterier, og ilegges på et annet grunnlag, enn den ordinære løpende overskuddsbeskatning”.

Utvalget tok ikke selv stilling til hvorvidt ekstrabeskatningen ved utdeling var å anse som driftsstedstatsens overskuddsbeskatning i forhold til skatteavtalenes bestemmelser om virksomhetsinntekter, men påpekte at det var forhold som talte både for og mot at dette var tilfelle.

⁵² NOU 2005:2 side 72

På side 55 i odelstingsproposisjonen vurderte departementet på sin side at ekstrabeskatningen etter deltakermodellen må anses for å utgjøre en del av beskatningen av driftsstedets overskudd,⁵³

”Departementet legger til grunn at beskatningen ved utdeling etter deltakermodellen må anses som en beskatning av den underliggende virksomhetsinntekten, både etter norsk internrett og etter skatteavtaler”

Den videre drøftelsen i dette kapittelet omhandler hvorvidt proposisjonens forutsetning kan opprettholdes i henhold til Norges forpliktelser etter skatteavtalene.

6.2 Skatteavtaler - OECDs mønsteravtaler

OECDs skatteavtaler bygger i hovedsak på to ulike prinsipper; *unntaksmetoden* og *kredittmetoden*.⁵⁴ For skatteavtaler som anvender unntaksmetoden, skal skattyters hjemstat fullstendig unnta fra beskatning nærmere angitte inntekter med kilde fra et fast driftssted i den kontraherende staten. Ved anvendelse av skatteavtaler som bygger på kredittmetoden, er derimot utgangspunktet det motsatte. Der slike avtaler ligger til grunn mellom landene, er utgangspunktet at skattyterens hjemstat beregner full skatt på utenlandsinntekten i henhold til landets interne skatteregler. Unngåelsen av dobbeltbeskatning skjer imidlertid ved at hjemstaten er forpliktet til å tilkjenne skattyteren kreditt for den skatten som vedkommende har blitt ilagt i utlandet.

Felles for mønsteravtaler som anvender unntaksmetoden og kredittmetoden, er imidlertid at de gir kildestatene beskatningsrett for virksomhetsinntekter som innvinnes fra et fast driftssted i landet. En sontring mellom hvorvidt avtalene bygger på unntaksmetoden eller kredittmetoden, vil dermed kun ha betydning i forhold til deltakerens hjemstat og denne statens beskatningsrett.

⁵³ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) side 55

⁵⁴ Zimmer *Internasjonal inntektsskatterett* s. 33

Behandlingen i oppgaven her omhandler forhold der en utenlandsk person er deltaker i en virksomhet med fast driftssted i Norge. Dette betyr at man ved den videre vurderingen ikke behøver å ta stilling til hvorvidt skatteavtalene bygger på unntaksmetoden eller kredittmetoden i forhold til Norges beskatningsrett av den utenlandske deltakeren. Det avgjørende i forhold til skatteavtalene blir dermed å fastlegge hvilke inntekter som kan føres tilbake til virksomhetsbeskatning av fast driftssted i Norge.

6.2.1 Fast driftssted

Begrepet *fast driftssted* i henhold til OECDs mønsteravtaler fremgår av avtalenes artikkel 5. Artikkel 5 består av syv underpunkter, hvorav det er de to første som er av størst praktisk betydning. I artikkelens første punkt angis det en generell definisjon av hva som menes med begrepet fast driftssted, mens det i artikkelens punkt 2 fremgår en kasuistisk oppregning av noen tilfeller som skal anses som fast driftssted. Artikkel 5 punkt 1 og 2 fremgår slik,

Artikkel 5 Fast driftssted

- 1. Uttrykket "fast driftssted" betyr i denne overenskomst et fast forretningssted gjennom hvilket et foretagendes virksomhet helt eller delvis blir utøvet.*
- 2. Uttrykket "fast driftssted" omfatter særlig:*
 - a) et sted hvor foretagendet har sin ledelse;*
 - b) en filial;*
 - c) et kontor;*
 - d) en fabrikk;*
 - e) et verksted; og*
 - f) et bergverk, en olje- eller gasskilde, et stenbrudd eller ethvert annet sted hvor naturforekomster utvinnes.*

Generelt kan det sies at begrepet *fast driftssted* er noe snevrere enn norsk internretts begrep *drives eller bestyres*, jf. sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. Dette innebærer dermed at det i praksis er skatteavtalene som setter grensen for Norges rett til å beskatte utlendingers virksomhetsinntekter i Norge.⁵⁵

Oppgavens tema avgrenses mot en grundigere analyse av begrepet *fast driftssted*. Ved anvendelse av filialer mv. i den videre drøftelsen, forutsettes det derfor at vilkårene er oppfylt.

6.3 Driftstedsstatens overskuddsbeskatning og forholdet til deltakermodellen

Spørsmålet i forhold til skatteavtalene er hvorvidt Norges tolkning av utdelinger fra deltakerlignede selskaper kan gjøres gjeldende i forhold til mønsteravtalene. Mer presist er spørsmålet om ekstrabeskatningen av utdelingene etter deltakermodellen er å anse som beskatning av driftsstedets overskudd i forhold til skatteavtalenes bestemmelser om virksomhetsinntekter.⁵⁶

Av høringsnotatet til den nye lovgivningen fremgår det at det foreligger en klar og konsekvent forutsetning om at skattlegging av utdelinger fra selskaper som inngår i deltakermodellen, må likestilles med deltakerens ansvar for virksomhetsinntekter. I høringsnotatet fremgår det i punkt 2.1.1 at

”Utdelingen anses som virksomhetsinntekt. Det gjelder både etter skatteloven og i forhold til skatteavtalen, jf. Ot.prp.nr.92 (2004-2005) side 55. (...) Da utdelingen anses som virksomhetsinntekt, er det skatteavtalens bestemmelser om virksomhetsinntekter som regulerer dette. Skatteavtalene har flere bestemmelser om virksomhetsinntekter, og hvilken som får anvendelse beror på typen virksomhet.

⁵⁵ Zimmer *Internasjonal inntektsskatterett* s. 140

⁵⁶ NOU 2005: s. 72

Den alminnelige bestemmelsen om virksomhetsinntekter finner man i artikkel 7, jf. artikkel 5, i OECDs mønsterskatteavtale.”

I henholdt til skatteavtalene har en hjemstat i utgangspunktet beskatningsrett til fortjeneste i selskaper hjemmehørende i landet. Fra dette utgangspunktet følger det imidlertid en viktig og betydningsfullt begrensning. I henhold til mønsteravtalens art. 7 er hjemstatens beskatningsrett begrenset mot inntekt av forretningsvirksomhet i en annen stat, dersom virksomheten det drives gjennom et fast driftssted i staten. I mønsteravtalen kommer dette til uttrykk slik,

Artikkel 7 Fortjeneste ved forretningsvirksomhet

1. Fortjeneste som oppebæres av et foretagende i en av statene skal bare kunne skattlegges i denne stat, med mindre foretagendet utøver forretningsvirksomhet i den annen stat gjennom et fast driftssted der. Hvis foretagendet utøver slik forretningsvirksomhet, kan dets fortjeneste skattlegges i den annen stat, men bare så meget av den som kan tilskrives det faste driftssted.

Hva som ligger i begrepet *virksomhet* fremgår ikke av artikkel 7. Mønsteravtalene inneholder heller ingen generell definisjon av begrepet *virksomhet*, eller hvilke prinsipper som skal legges til grunn i vurderingen. I tilfeller der skatteavtalene ikke inneholder noen definisjon av de begreper som benyttes i avtalene, følger det av avtalens henvisningsklausul i art. 3 pkt. 2 at man ved tolkningen må falle tilbake på den internrettslige forståelsen av begrepene. I art. 3 fremgår dette slik,

”ved en stats anvendelse av denne overenskomst skal ethvert uttrykk som ikke er definert i overenskomsten, når ikke annet fremgår av sammenhengen, ha den betydning som følger av lovgivningen i vedkommende stat med hensyn til de skatter som overenskomsten får anvendelse på.”

Rekkevidden av skatteavtalenes bruk av begrepet forretningsvirksomhet må således avgjøres etter norsk internrett. Av oppgavens kapittel 5 fremgår det at det kan diskuteres hvorvidt utdelinger etter deltakermodellens regler kan anses som beskatning av selskapets virksomhetsinntekter eller ikke. Proposisjonens tolkning levnet imidlertid liten tvil om at departementet anså utdelingen for å utgjøre en beskatning av selskapets underliggende virksomhetsinntekter.⁵⁷ Departementet har også opprettholdt dette synspunktet ved behandlingen av utkast til ny sktl. § 10-47, og tilhørende forskrift vedrørende deltakermodellens anvendelse i utenlandsforhold.⁵⁸

Departementet har imidlertid ikke i høringsnotatet tatt selvstendig stilling til i hvilken grad det er riktig å anse skattlegging etter sktl. § 10-42 som skattlegging av selskapets virksomhetsinntekt. Lovgiver har vært fullt klar over den vurderingen og det standpunktet som proposisjonen la til grunn ved behandlingen av problemstilling som ble reist i utredningen⁵⁹, men har ikke funnet forholdet så tvilsomt at den har sett det nødvendig å utrede videre.

Ettersom departementet med dette kan sies å ha en klar og entydig oppfatning av at utdelingene skal skattlegges som virksomhetsinntekt, til tross for at skatteplikten utløses på et annet grunnlag og på andre kriterier enn den ordinære løpende overskuddsbeskatningen, kan det være rimelig å anta at dette også må legges til grunn i forhold til skatteavtalene, jf. henvisningsklausulen i artikkel 3 punkt 2.

I forlengelsen av dette oppstår det et spørsmål vedrørende hvilke stats internrett som skal legges til grunn når henvisningsklausulen kommer til anvendelse.

⁵⁷ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 55

⁵⁸ Høring om skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignet selskap – Anvendelse i utenlandsforhold (18.06.2007)

⁵⁹ NOU 2005:2 s. 72

Av *lex fori*-prinsippet følger det at det er internretten til den staten som til enhver tid anvender skatteavtalen, som skal legges til grunn. *Lex fori* innebærer således at hver avtalestat kan benytte egen internrett ved fastlegging av skatteavtalenes udefinerte begreper.⁶⁰

Det riktige i forhold til skatteavtalene vil dermed antageligvis være å legge til grunn at utdelingene kan beskattes som virksomhetsinntekt i Norge, jf. henvisningsklausulen og *lex fori*.

7 Når og hvordan skal skattepliktig utdeling allokeres

7.1 Innledning

Behandlingen i dette kapittelet vil ta for seg tre underproblemstillinger. Først behandles problemstillingen vedrørende hvilke tilfeller det overhodet skal foretas en begrensning i ekstrabeskatningen ved utdeling i henhold til sktl. § 10-42. Denne delen omfatter i hovedsak ny sktl. § 10-47, og vil utgjøre hoveddelen i dette kapittelet. For det andre vil jeg foreta en nærmere vurdering de foreslåtte prinsippene som skal legges til grunn ved beregningen av henholdsvis norsk og utenlandsk inntekt. I den tredje underproblemstillingen gis en vurdering av beregningen av skjermingsgrunnlaget. Prinsippene for allokering av skattepliktig utdelinger og fastsettelse av skjermingsgrunnlaget er forslått inntatt i forskrift til § 10-47.

Etter gjeldende rett foreligger det ingen spesifikke reguleringer vedrørende de prinsipper som skal legges til grunn ved avgjørelsen av når og hvordan allokering av inntekt og

⁶⁰ Skaar m fl *Norsk skatteavtalerett* s. 72

utdelinger skal foretas i utenlandsforhold. I odelstingsproposisjonen⁶¹ uttales det på side 58 at,

”Et regelverk på dette området vil måtte bli både detaljert og teknisk, og departementet foreslår at dette reguleres nærmere i forskrift, jf. forslag til ny § 10-47 i skatteloven. Departementet tar sikte på at slik forskrifte vedtas i løpet av 2006”

Loven og forarbeidene lar med dette utdelingsspørsmålene stå åpne inntil ny forskrift foreligger. Ettersom ny lov og forskrift var planlagt å foreligge i løpet av inntektsåret 2006, altså samme år som ikrafttreddelsen av deltakermodellen, ville det i utgangspunktet ikke skape særlige problemer. Den nye lovreguleringen har imidlertid latt vente på seg, og er ikke ventet å tre i kraft før i inntektsåret 2008. Resultatet av dette er dermed det har oppstått et ”regelvakuum” i tiden mellom ikrafttreddelsen av deltakermodellen og frem til ny sktl. § 10-47 trer i kraft. Dette innebærer at det som følger av forslag til ny § 10-47 og tilhørende forskrift, ikke nødvendigvis kan legges til grunn etter gjeldende regler for inntektsåret 2007.

Den videre behandlingen begrenses til en analyse av de reglene som følger av utkastet til ny sktl. § 10-47 og tilhørende forskrift.

Vedlagt følger utkast til ny sktl. § 10-47 (vedlegg 1) og utkast til ny § 10-47-1 i skattelovsforskriften (vedlegg 2).⁶²

7.2 Når skal skatteplikt for utdeling beregnes forholdsmessig

I utkast til ny sktl. § 10-47 første ledd første punktum fremgår det at følgende vilkår må være oppfylt for at en personlig deltaker skal ha rett til forholdsmessig begrensning av skatteplikten etter sktl. § 10-42,

⁶¹ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 58

⁶² Høring om skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignet selskap – Anvendelse i utenlandsforhold (18.06.2007)

”Personlig deltaker som på grunn av skatteavtale med fremmed stat eller manglende globalskatteplikt til riket ikke kan skattlegges her for hele sin del av selskapets fortjeneste i inntektsåret eller noen av de fire forutgående årene, kan kreve at tillegg i alminnelig inntekt etter § 10-42 ved utdeling fra selskapet begrenses forholdsmessig etter nærmere regler som departementet fastsetter i forskrift.”

7.2.1 Hvilke subjekter kan kreve forholdsmessig begrensning

Det følger av ordlyden at det kun er personlige deltakere som på grunn av ”skatteavtale med fremmed stat” eller ”manglende globalskatteplikt til riket” som omfattes av bestemmelsen.

Alternativet ”skatteavtale med fremmed stat” viser til forhold der personer bosatt i Norge har globalskatteplikt etter sktl. § 2-1 niende ledd. Ettersom det er et vilkår at skatteavtalene har medført at deltakeren ikke kan skattlegges i Norge for hele sin del av selskapets fortjeneste, begrenses bestemmelsens anvendelsesområde til de forhold der skatteavtalen bygger på unntaksmetoden. For de grenseoverskridende tilfellene der det ligger til grunn en skatteavtale som bygger på kredittmetoden, er utgangspunktet at Norge kan beskatte deltakeren fullt ut, for så, som ordlyden sier, å gi kreditt for den skatten som deltakeren har blitt ilagt i utlandet. I et slikt tilfelle vil følgelig ikke vilkåret om at en del av inntekten må ha vært unntatt fra norsk beskatning være oppfylt.

Også tilfeller der en deltaker har globalskatteplikt til Norge for inntekt opptjent i utlandet, og Norge ikke har inngått skatteavtale med det aktuelle landet, faller utenfor anvendelsesområdet for § 10-47 ettersom det ikke foreligger noen begrensning av skatteplikten. I slike tilfeller vil for øvrig skattyteren kunne kreve fradrag etter kredittreglene i sktl. § 16-20 flg.

Alternativet ”manglende globalskatteplikt til riket” omfatter, i motsetning til tilfellet over, utenlandske deltakere. Deltakerne det her siktes til er de som omfattes av den begrensede skatteplikten i sktl. § 2-3 første ledd bokstav b, og som kan kildebeskattes i Norge i henhold til OECDs mønsteravtale art. 7 jf. art. 5.

Både etter norsk internrett og etter skatteavtalene er det en imidlertid en forutsetning at inntektene innvinnes i en periode der skatteyteren har skatteplikt til driftsstatsstaten. På side 55 i proposisjonen⁶³ kommer denne forutsetningen til uttrykk der det uttales at,

”Det er på innvinningstidspunktet det skal foretas en bedømmelse av om det foreligger skatteplikt. Departementet legger til grunn at en inntekt i utgangspunktet kun blir skattepliktig til Norge dersom den er innvunnet mens den internrettslige skatteplikten består”.

I utredningen til deltakermodellen foreslo Uttaksutvalget at innvinningstidspunktet skulle knyttes til tidspunktet der utdelingene faktisk finner sted. Av NOU 2005:2 side 61 fremgår følgende,

”Utvalget er kommet til at denne bør knyttes til den faktiske overføring. Det betyr at ekstrabeskatning vil inntre ved selve utbetalingen (også ved à konto utbetaling), og at selve beslutningen om overføring ikke får betydning.”

Departementet sluttet seg til Uttaksutvalgets forslag, jf. proposisjonen⁶⁴ side 45.

Ettersom deltakermodellen ikke kommer til anvendelse ved utdelinger etter at virksomheten har opphørt i Norge, kommer i utgangspunktet heller ikke reglene om forholdsmessig begrensning i sktl. § 10-47 til anvendelse i slike tilfeller. Det kan imidlertid tenkes at det må gjøres et unntak fra dette i tilfeller der deltakeren har vært skattepliktig til

⁶³ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 55

⁶⁴ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 45

Norge i forbindelse med deltagelse i to eller flere filialer (faste driftssted), men der en av filialene har opphørt sin virksomhet i Norge på utdelingstidspunktet. I oppgavens punkt 7.2.3 behandles dette nærmere.

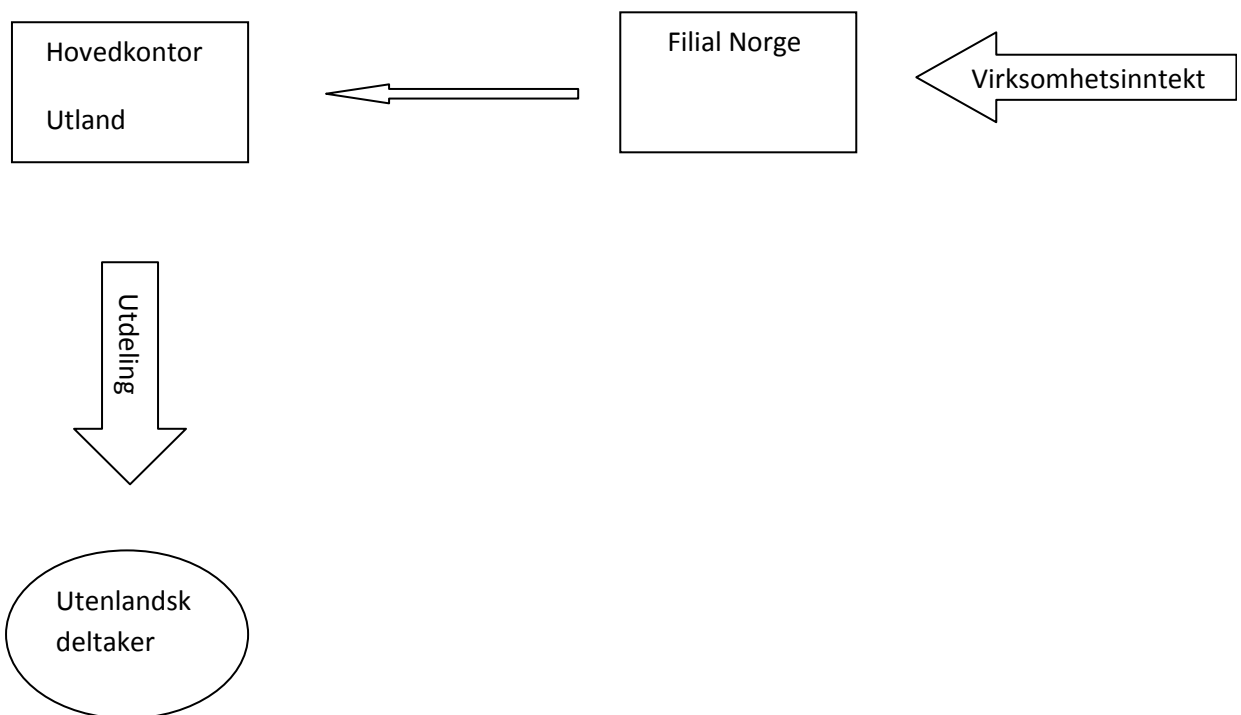
7.2.2 Hvilke vilkår utløser rett til forholdsmessig begrensning

Personlige deltakere som på grunn av manglende globalskatteplikt til Norge

”ikke kan skattlegges her for hele sin del av selskapets fortjeneste i inntektsåret eller noen av de fire forutgående årene”,

kan kreve forholdsmessig begrensning ved tilleggsbeskatning etter deltakermodellen, jf. sktl. § 10-47 første ledd første punktum.

Etter sktl. § 10-47 stilles det krav til at den utenlandske personen *ikke* kan skattlegges i Norge for hele sin del av selskapets fortjeneste. I forholdt til en utenlandsk deltaker med begrenset skatteplikt til Norge, innebærer dette at dersom det utdelende selskapet kun har inntekter fra virksomhet under norsk beskatningsrett, utløses i utgangspunktet ikke vilkårene for å begrense utdelingene forholdsmessig. Forholdet illustreres i figur 1 under:



Figur 1

Det har i seg selv ingen betydning at den utenlandske personen mottar utdelingen direkte fra et utenlandsk hovedkontor så lenge dette hovedkontoret kun har inntekter fra norsk

beskatningsområde. Deltakeren kan her skattlegges for hele sin del av selskapets fortjeneste.

I en selskapsstruktur som beskrevet over med et utenlandsk selskap som kun driver en filial i Norge, er det imidlertid en mulighet for at selskapet tidligere har hatt andre inntekter som faller utenfor norsk beskatningsområde. Dersom alle slike mulige forhold skulle medregnes, ville regelverket ført til vesentlig større administrative utfordringer for både selskaper og ligningsmyndigheter. Av den grunn er det foreslått en begrensning ved at det kun er den enkelte deltakers egen eiertid, begrenset til maksimalt fem år, som i utgangspunktet skal tas i betraktning, jf. høringsnotat punkt 2.3.⁶⁵

I eksempelet som er vist i figur 1, innebærer dette dermed at det for en person som har vært deltaker i Hovedkontor Utland i ett år, og som mottar 100 k i utdeling, inngår hele utdelingen som grunnlaget for ekstrabeskatning etter sktl. § 10-42.

Det kan imidlertid tenkes at Hovedkontor Utland har eksistert i 2 år, hvorav kontoret i år 1 hadde en fortjeneste på 100 k fra en filial i et tredjeland utenfor Norges beskatningsrett, og 100 k i år 2 fra en filial i Norge (til sammen 200 k). Dersom den personlige deltakeren i dette tilfellet ble deltaker i Hovedkontor Utland i utdelingsåret, vil en utdeling på 200 k i utgangspunktet regnes som grunnlag for ekstrabeskatning tilsvarende som i eksempelet over, og dermed ikke være gjenstand for forholdsmessig begrensning.

For slike tilfeller åpner imidlertid sktl. § 10-47 første ledd annet punktum for et unntak fra reglene i første punktum. Av annet punktum fremgår det at,

”Personlig deltaker kan fremme slikt krav også i andre tilfeller når det er åpenbart at utdelingen må anses foretatt fra virksomhet som ikke er skattlagt i riket av grunner som nevnt i første punktum”.

⁶⁵ Høring om skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignet selskap – Anvendelse i utenlandsforhold (18.06.2007)

Departementet angir ikke i høringsnotatet hva som ligger i vilkåret *åpenbart*. Uttrykket *åpenbart* er imidlertid et strengt juridisk uttrykk, og kan etter en språklig forståelse antas å ligge nært opp til en situasjon der det med sikkerhet kan sies at utdelingen har kilde fra inntekt utenfor norsk beskatningsområde.

I tilfeller der fortjenesten er fra inntekt flere år tilbake i tid, eller fra forhold før deltakerens inntreden, kan det tenkes å være vanskelig å bevise hvilke fortjeneste som utdelingen stammer fra, og følgelig hvordan fordelingen skal foretas. I høringsnotatet fremgår det i punkt 2.3 siste avsnitt at departementet heller ikke foreslår noen regler for beregning av skattepliktig utdeling ved slike forhold, og det er således lite å hente i forskriften.

I en slik situasjon kan det imidlertid oppstilles to objektivt observerbare forhold som i seg selv kan sies å oppfylle beviskravet.

I Proposisjonen⁶⁶ til deltakermodellen diskuterer departementet i punkt 1.11.3.3 mulige løsninger vedrørende problemstillingene rundt grunnlaget for beskatning av utdelinger fra virksomheter med inntekter i flere land. I denne sammenheng uttales det at

”den brutto selskapsinntekten som deltakeren har måttet inntektsføre i Norge utgjør en ytre ramme for hvor store utdelinger deltakeren kan beskattes for i Norge. (...) På samme måte som i rene nasjonale forhold, representerer utdelingene også en ytre ramme for det beløpet som kan beskattes i Norge”.

Selv om uttalelsene ikke omhandler beviskravene for øvrig, bør likevel den ytre rammen som departementet oppstiller i seg selv være en grense som indikerer når utdelingene åpenbart må være utdelinger fra virksomhet utenfor norsk beskatningsområde.

⁶⁶ Ot.prp.nr.92 (2004.2005) s. 58

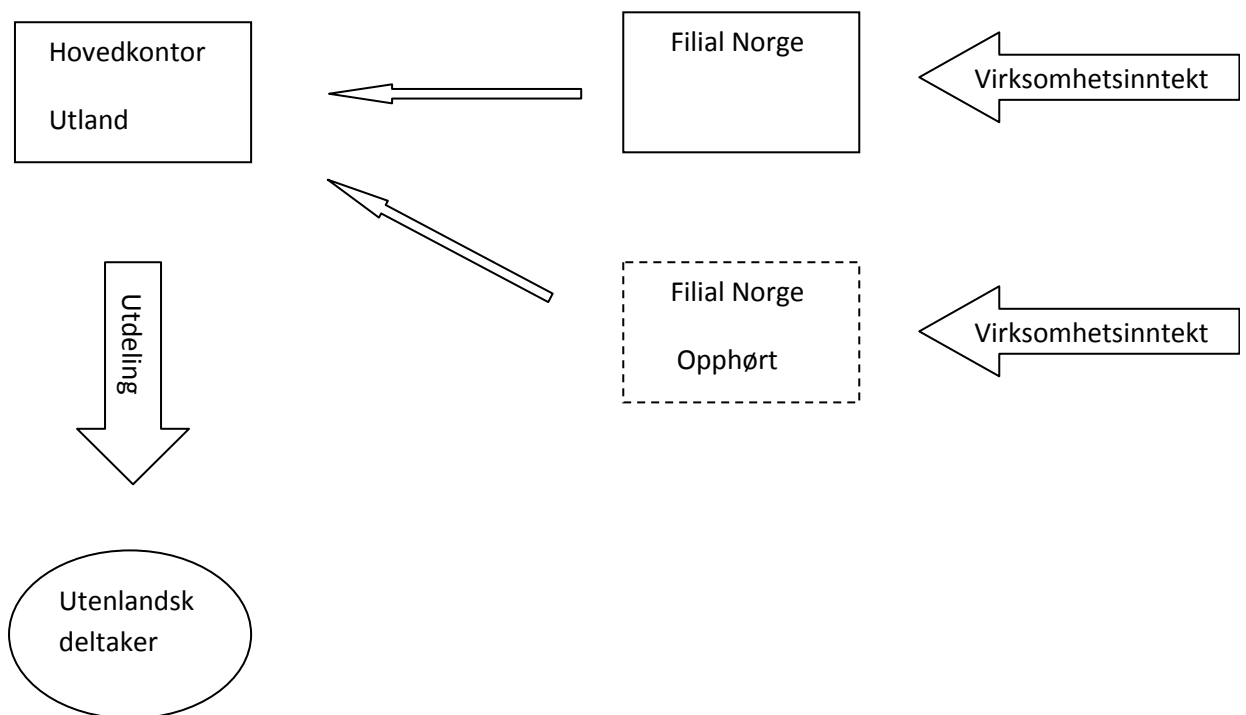
7.2.3 Hvilke selskapsobjekter er relevante i vurderingen

I forslag til ny sktl. § 10-47 første ledd, fremgår det at deltakeren kan kreve forholdsmessig begrensning når deltakeren

”ikke kan skattlegges her for hele sin del av selskapets fortjeneste”

i inntektsperioden. I tilfellet som fremgår av figur 1 reiser det seg i utgangspunktet ikke problemer med hensyn til hvilken virksomhet som skal tas i betraktning. Der et hovedkontor i utlandet driver virksomhet i Norge gjennom et fast driftssted, ser man i utgangspunktet på om det utdelende utenlandske selskapet også har hatt inntekter som har kilde utenfor Norges beskatningsrett. Dette gjelder enten i deltakerens egen eiertid, begrenset til 5 år, slik som illustrert i figur 1, eller fra forhold før deltakerens inntreden.

Dersom man ser for seg en selskapsstruktur som skissert i figur 2 under, kan det imidlertid oppstå noen uklarheter.



Figur 2

I dette tilfellet forutsettes det at det utdelende hovedkontoret i utlandet kun har fortjeneste fra én filial i Norge i det aktuelle utdelingsåret. Hovedkontoret antas imidlertid også å ha tilbakeholdt fortjeneste fra en annen filial i Norge fra et tidligere år (dog innen siste 5 år)

deltakeren har vært deltaker i selskapet. Spørsmålet blir her om den utenlandske deltakeren kan kreve forholdsmessig fradrag for den delen av utdelingen som representerer tidligere fortjeneste opparbeidet fra den opphørte filialen.

Dersom den opphørte virksomheten fortsatt hadde vært i drift i Norge på utdelingstidspunktet, og det utenlandske hovedkontoret heller ikke hadde hatt fortjeneste fra inntektskilder utenfor Norges beskatningsområde, kunne ikke deltakeren krevd begrensning i ekstrabeskatningen etter sktl. § 10-42. I et slikt tilfelle ville deltakeren kun mottatt utdelinger som hadde vært skattepliktige i Norge, og ville således ikke oppfylt vilkåret i sktl. § 10-47 om at *ikke* hele selskapets fortjeneste kan beskattes i Norge på grunn av manglende globalskatteplikt.

Dersom man derimot legger til grunn at begge filialene hadde opphørt sin virksomhet i Norge på utdelingstidspunktet, ville deltakerne ikke vært skattepliktige for utdelingene overhodet, som følge av at innvinningstidspunktene ville vært på et tidspunkt etter at den begrensede skatteplikten i henhold til sktl. § 2-3 første ledd bokstav b hadde opphørt.

I figur 2 illustreres en situasjon der den ene virksomheten fortsatt drives i Norge, mens den andre er opphørt. Spørsmålet her blir om deltakeren oppfyller kravene i § 10-47 om manglende globalskatteplikt for den delen av fortjenesten som skriver seg fra virksomhetsinntekter fra den opphørte filialen.

I henhold til ny sktl. § 10-47, er det avgjørende for om en deltaker kan kreve forholdsmessig begrensning at deltakeren

”ikke kan skattlegges her for hele sin del av selskapets fortjeneste i inntektsåret eller noen av de fire forutgående årene”.

Ut fra ordlyden synes det å være avgjørende om det utenlandske hovedkontoret i deltakerens periode kun har hatt inntekter som kan beskattes i Norge eller ikke.

I høringsnotatet⁶⁷ til sktl. § 10-47, fremgår det også i punkt 2.3 at formålet med regelfestingen er

”å avgrense skatteplikten etter skatteloven § 10-42 mot slike utdelinger som anses skjedd fra virksomhet som på grunn av begrensninger som er nedfelt i skatteavtale eller skattyters manglende globalskatteplikt til Norge, ikke har vært gjenstand for løpende skatteplikt i Norge.”

Formålet med beregningsreglene isolert sett er altså å avgrense mot virksomhetsinntekter som Norge ikke har hatt internrettslig hjemmel for å beskatte. I tilfellet som er illustrert i figur 2, foreligger det ikke noen fortjeneste fra virksomhetsinntekter utenfor Norges beskatningsområde.

Både ordlyden i lovutkastet og formålet bak § 10-47 taler dermed for at det ikke skal foretas en forholdsmessig begrensning av utdelingene i dette tilfellet.

Ser man derimot på utdelingsreglene i sktl. § 10-42 første ledd, fremgår det at tilleggsbeskatningen etter deltakermodellen påløper ved utdeling *fra selskapet*. Selskapet det her refereres til, er det selskapet som har virksomhet i Norge på utdelingstidspunktet. Det er også denne virksomheten som ligger til grunn for at den utenlandske deltakeren er skattepliktig for utdelingen etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b.

Hvorvidt deltakeren kan kreve forholdsmessig begrensning av tilleggsbeskatningen ved utdelinger i henhold til sktl. § 10-47, fremstår som uklart. På den ene siden har selskapet ikke hatt inntekter utenfor norsk beskatningsområde, og skal følgelig heller ikke begrense tilleggsbeskatningen ved utdelinger. På den andre siden påløper skatteplikten som følge av at utdelingen anses for å være beskatning av filialens underliggende virksomhetsinntekt,

⁶⁷ Høringsnotat – Skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignet selskap – Anvendelse i utenlandsforhold punkt 2.3.

som igjen medfører begrenset skatteplikt etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b. For den *opphørte filialen* vil utdelingstidspunktet medføre en innvinning av virksomhetsinntekten fra filialen på et tidspunkt etter filialens opphør av skattepliktig virksomhet i Norge. En slik innvinning av virksomhetsinntekt bryter med den alminnelige tolkningen om at utdelinger må innvinnings i en periode der den begrensede skatteplikten består, jf. Ot.prp.nr.92 (2004-2005) side 55.

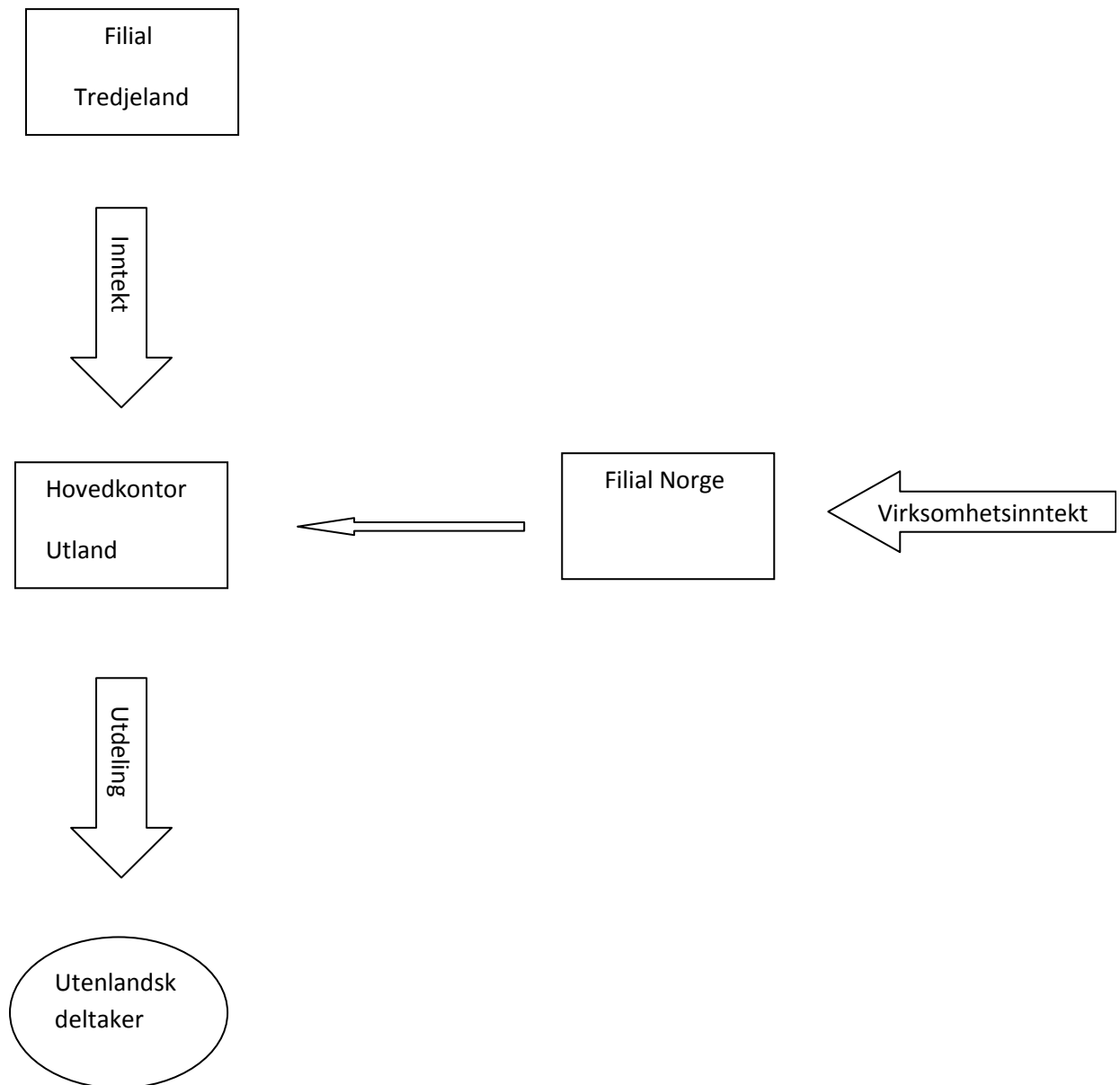
Jeg vil imidlertid anta at deltakeren i dette tilfellet ikke bør kunne kreve forholdsmessig fradrag ved ekstrabeskatningen etter sktl. § 10-42. Avgjørende for dette synspunktet er både ordlyden og formålet bak fordelingsreglene i § 10-47. I det nevnte tilfellet foreligger det ikke inntekter som er opptjent i virksomheter som ikke har vært gjenstand for beskatning i Norge. At utdelingen i realiteten medfører beskatning av en utdeling fra den opphørte virksomheten med et innvinningstidspunkt etter at skatteplikten for virksomheten har opphørt, bør ikke være avgjørende. Å beregne tilleggsbeskatning etter § 10-42 kan vanskelig sies å være i strid med mønsteravtalens art. 7, jf. art. 5 ettersom det i et slikt tilfelle kun foretas beskatning av inntekter med kilde fra et fast driftssted i Norge.

7.3 Prinsipper for beregning av skattepliktig utdeling

I drøftelsene i utredningen og proposisjonen til deltakermodellen stod spørsmålene vedrørende hvilke beregningsmetoder som skulle legges til grunn ved utdelinger i utenlandsforhold sentralt. I NOU 2005:2 side 73 påpekte Uttaksutvalget de særlige vanskelighetene som oppstår der et utenlandsk selskaps tilstedeværelse i Norge drives gjennom et fast driftssted i landet, typisk i form av en norsk filial,

”Deltakernes utdeling vil normalt belastes hovedkontoret i utlandet, og – i den utstrekning den utenlandske deltakeren opplyser norske skattemyndigheter om utdelingen – vil det være vanskelig å måle hvor stor del av utdelingen som skriver seg fra et tidligere overskudd opptjent i den norske virksomheten”

Forholdet illustreres i figur 3 under.



Figur 3

I en selskapsstruktur som illustrert over foreligger det et utenlandsk selskap som driver virksomheter både i Norge og et annet land utenfor Norges beskatningsområde. Dersom

man forutsetter at utdelingene til den utenlandske deltakeren belastes overskuddet i det utenlandske hovedkontoret, foretas utdeling på grunnlag av den fortjeneste som er opptjent i det utenlandske kontoret på grunnlag av dets samlede overskudd. Ettersom denne fortjenesten har kilde i både Norge og andre land, oppstår det et behov for å beregne den delen av utdelingen som skriver seg fra et tidligere overskudd i den norske filialen.

Proposisjonen⁶⁸ behandlet den nevnte problemstillingen i punkt 1.11.3.3, og pekte i hovedsak på de samme problemene som ble reist av Uttaksutvalget. Departementet tok ikke stilling til hvilke prinsipper som skulle legges til grunn ved avgjørelsen av hvilke inntekter som skal anses tatt fra Norge, men nevnte to mulige alternative løsninger,

”Her kan ulike løsninger være aktuelle, fra å forsøke å spore utdelingene, til mer indirekte fordelingsmetoder. Det må trolig føres en løpende oversikt (konto) på deltakernivå over beløp som er inntektsført i Norge som ikke er utdelt.”

I utkastet til de nye tilordningsreglene i sktl. § 10-47 og § 10-47-1 i skattelovforskriften har departementet gått bort fra en slik kontroløsning som ble antydnet i proposisjonen, ettersom det ble ansett for å være svært ressurskrevende å administrere. Prinsippene for beregning av skattepliktig utdeling skal i stedet beregnes etter et regelsett som består av en kombinasjon av direkte og indirekte tilbakeføring av en forholdsmessig del etter nærmere fastsatte regler i forskriften.

⁶⁸ Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 58

7.3.1 Forholdsmessig beregning

Grunnprinsippet for beregning av tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling fremgår av skattelovforskriften § 10-47-1 annet ledd, der det fremgår at

(2) I tillegget i alminnelig inntekt inngår bare den forholdsmessige del av utdelingen som anses utdelt fra virksomhet som er eller har vært skattepliktig til Norge.

Annet ledd må imidlertid leses i samsvar med forskriftens § 10-47-1 tredje ledd for å forstå innenfor hvilken ramme det skal foretas en forholdsmessig begrensning.

Skattelovforskriften § 10-47-1 tredje ledd lyder slik,

(3) Når skatteloven § 10-47 første ledd første punktum kommer til anvendelse, skal avgjørelsen om en utdeling anses tatt fra virksomhet som nevnt i annet ledd eller fra annen virksomhet baseres på følgende prinsipper:

a. Med mindre annet følger nedenfor, skal utdeling som skriver seg fra et bestemt virksomhetsområde anses utdelt fra dette virksomhetsområdet.

b. Utdeling som ikke skriver seg fra et bestemt virksomhetsområde, skal anses utdelt fra virksomhet skattepliktig til Norge i samme forhold som skattyters nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i Norge i inntektsåret og de fire forutgående årene utgjør av skattyters samlede nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i samme periode(...)

De prinsippene for beregning som følger over, er begrenset til kun å gjelde de tilfeller som fremgår av sktl. § 10-47 første ledd første punktum. Årsaken til at reglene er begrenset til disse tilfellene er delt.

For det første bygger de nye reglene på at det i hovedsak er i disse tilfellene beregningsspørsmålene kommer til å oppstå når ny § 10-47 trer i kraft. Utgangspunktet i sktl. § 10-47, som bestemmer når forskriftens regler overhodet skal komme til anvendelse, er at personlige deltakere kun skal ha rett til forholdsmessig begrensning av ekstrabeskatningen etter sktl. § 10-42 for sin egen eiertid, begrenset til maksimalt 5 år. Ettersom dette er utgangspunktet, er det også naturlig at hovedprinsippene er tilpasset de tilfellene som er forutsatt å være mest aktuelle. Riktignok åpner sktl. § 10-47 første ledd annet punktum for begrensninger i alternative situasjoner, men det strenge beviskravet *åpenbart*, og de antatt få forholdene dette vil gjelde, begrenser behovet for nærmere regelfesting.⁶⁹

Den andre årsaken er at de forhold som faller inn under sikkerhetsventilen i sktl. § 10-47 første ledd annet punktum vil bestå av konkrete og særegne omstendigheter som det i realiteten ville være svært vanskelig å regulere i forskrift gjennom faste regler.

For unntakstilfellene uttaler i stedet for departementet i høringsnotatet under punkt 2.3 følgende om beregningen av den skattepliktige utdelingen,

”Denne må da beregnes skjønnsmessig, der skattepliktig beløp må settes til den forholdsmessige del som anses utdelt fra virksomhet som har vært skattepliktig til Norge.”

Resultatet av at departementet anser det som vanskelig å gi regler for beregningsmetoden i slike tilfeller, medfører altså at beregningen i utgangspunktet må fastsettes skjønnsmessig i henhold til grunnprinsippet som følger av skattelovforskriften § 10-47-1 annet ledd.

⁶⁹ Av høringsnotatet punkt 2.3 fremgår det at departementet antar at unntaket i § 10-47 første ledd annet punktum i praksis trolig vil forekomme i sjeldne tilfeller.

Departementet angir ikke nærmere hvilke prinsipper den skjønnsmessige beregningen skal bygge på ut over at beregningen skal være gjøres forholdsmessig. Spørsmålet blir dermed hvor fritt skjønnnet kan være.

I praksis vil unntaksregelen i sktl. § 10-47 første ledd annet punktum kun komme til anvendelse i de tilfeller der en personlig deltaker har vært fullt skattepliktig til Norge for sin andel av selskapsinntektene, dog begrenset til maksimalt fem år. Utdelinger i slike tilfeller kan medføre at det også deles ut fortjeneste med kilde utenfor norsk beskatningsområde fra tiden før deltakeren selv trådte inn i det utenlandske hovedkontoret. Et eksempel på en slik utdelingssituasjon kan være der hovedkontoret i utlandet har hatt en fortjeneste på 100 k fra en filial utenfor norsk beskatningsområde i år 1, og en fortjeneste på 100 k i år 2 fra en filial (fast driftssted) i Norge. Dersom den utenlandske deltakeren i et slikt tilfellet trådte inn i selskapet i år 2, og mottok utdeling dette året, ville han følgelig måtte kreve forholdsmessig begrensning etter sktl. § 10-47 første ledd annet punktum, og således vært gjenstand for en skjønnsmessig begrensning etter skattelovforskriften § 10-47-1 annet ledd.

En slik utdelingssituasjon skiller seg ikke prinsipielt fra en situasjon der deltakeren i stedet hadde trådt inn i selskapet i år 1. Forskjellen er kun at deltakeren faller utenfor de eier- eller tidsbegrensningene som departementet anså for å være hensynsmessige ut fra effektivitets- og administrasjonshensyn ved ligningsbehandlingen, jf. høringsnotatet punkt 2.3 tredje avsnitt. I utgangspunktet stiller heller ikke første ledd annet punktum-situasjonene seg annerledes i forhold til skatteplikten etter sktl. § 2-3 første ledd bokstav b om begrenset skatteplikt, eller i forhold til OECDs mønsteravtale art. 7, jf. art. 5 om driftsstedstatens beskatningsrett.

Ettersom forholdene og premissene dermed i stor grad kan sies å være identiske med de forhold der tilleggsbeskatningen skal begrenses forholdsmessig etter skattelovforskriften § 10-47-1 tredje ledd, taler det også for at man ved beregningen ikke bare bør, men også så

langt mulig, må følge de samme beregningsprinsippene som ligger til grunn ved beregningen etter forskriftens § 10-47-1 tredje ledd.

7.3.2 Begrensning av skattepliktig utdeling etter § 10-47-1 tredje ledd

Tilordning av utdelinger etter skattelovforskriften § 10-47-1 tredje ledd bygger på en direkte og indirekte tilbakeføringsmetode. Felles for prinsippene er at utdelingene søkes tilbakeført til virksomhetsområder henholdsvis innenfor og utenfor norsk beskatningsområde. Ved denne vurderingen er man således ikke bundet av hvordan selskapet regnskapsmessig har belastet den utdelingen.⁷⁰

7.3.2.1 Direkte tilbakeføring

I § 10-47-1 tredje ledd bokstav a følger det at

”Med mindre annet følger nedenfor, skal utdeling som skriver seg fra et bestemt virksomhetsområde anses utdelt fra dette virksomhetsområdet”

I henhold til bokstav a er utgangspunktet dermed at utdelinger som foretas fra selskapet til deltakeren, og som kan tilbakeføres til et bestemt virksomhetsområde, skal tilordnes dette bestemte virksomhetsområdet. Av høringsnotatet⁷¹ fremgår det at alternativet er særlig aktuelt ved utdeling/uttak av et fysisk driftsmiddel. Resultatet er dermed at dersom man kan dokumenter hvor utdelingen har sin kilde, vil også dette legges til grunn.

Ved en selskapsstruktur som illustrert i figur 3, vil dette dermed innebære at så lenge deltakeren kan dokumentere at det utdelende hovedkontoret har inntekter fra både filialen i Norge og filialen i utlandet i henholdt til sktl. § 10-47 første ledd første punktum, og utdelingen består av et fysisk driftsmiddel, skal også utdelingen tilordnes virksomheten direkte.

⁷⁰ Høringsnotatet punkt 2.4.1

⁷¹ Høringsnotatet punkt 2.4.2

Fra regelen i forskriftens § 10-47-1 tredje ledd bokstav a følger det imidlertid et så praktisk unntak i bokstav b og c, at regelen om direkte tilbakeføring kun kan sies å være det nominelle utgangspunktet.

7.3.2.2 Indirekte tilbakeføring

Av § 10-47-1 tredje ledd bokstav b fremgår det at

”Utdeling som ikke skriver seg fra et bestemt virksomhetsområde, skal anses utdelt fra virksomhet skattepliktig i Norge i samme forhold som skattyters nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i Norge i inntektsåret og de fire forutgående årene utgjør av skattyters samlede nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i samme periode.”

Bokstav b kommer til anvendelse i de tilfellene der det ikke lar seg gjøre å tilbakeføre utdelingen til et bestemt virksomhetsområde. I høringsnotatet punkt 2.4.2 annet avsnitt legger departementet til grunn at utdelingene til deltakerne normalt vil bestå av kontanter, bankinnskudd eller lignende. Slike midler kan være vanskelig å tilbakeføre til et bestemt virksomhetsområde, og kan, som departementet uttaler det, ”legge til rette for hyppige diskusjoner” angående hvorvidt utdelingene skal tilordnes etter en direkte metode (bokstav a) eller en indirekte metode (bokstav b). Av denne grunn følger det av skattelovforskriften § 10-47-1 tredje ledd bokstav c at slike utdelinger *ikke* skal anses utdelt fra noe bestemt virksomhetsområde.

Den indirekte tilordningsmetoden vil dermed i et eksempel som illustrert i figur 3, innebære at der det utenlandske hovedkontoret har nettoinntekt på 100k fra henholdsvis filialen i Norge og utlandet (til sammen 200 k) og det foretas en utdeling på 100k, vil 50k ($100k \times 100/200$) være gjenstand for ekstrabeskatning i Norge.

7.3.2.3 Sikkerhetsventil – annet indirekte tilordningsgrunnlag

Også i tilfeller som faller innenfor reglene om indirekte tilordning etter bokstav b kan det oppstå allokeringresultater som er lite tilfredsstillende. Av den grunn følger det et unntak i bokstav d,

”Dersom skattyter eller ligningsmyndigheten godtgjør at fordeling etter b åpenbart ikke gjenspeiler hvilket virksomhetsområde utdelingen skriver seg fra og at resultatet av å anvende den nevnte fordelingsregel fremstår som urimelig, kan en annen fordeling legges til grunn”.

Bestemmelsen stiller i dette tilfellet et særlig skjerpet krav ved at unntak kun kan foreligge ved åpenbart feilaktige tilordninger og der dette fremstår som urimelig.

Departementet gir ikke anvisning på hva som skal legges i disse uttrykkene, men uttaler i høringsnotatets punkt 2.4.4 tredje avsnitt følgende,

”Gjennom å oppstille et urimelighetskrav ønsker departementet å sikre at adgangen til å bruke andre indirekte tilordningsgrunnlag reserveres for de tilfeller der tilordningsreglen i forskriften § 10-47-1 tredje ledd b gir spesielt markerte eller uheldige utslag.”

Det kan stilles spørsmålstegn ved om tilføyelsen av urimelighetskravet i realiteten får noen selvstendig betydning ved siden av kravet om at fordelingen åpenbart må være uriktig. I de fleste tilfellene hvor en indirekte fordelingsmetode medfører et tilordningsresultat som er åpenbart feil, vil trolig en beskatning i henhold til denne feilen også normalt fremstå som urimelig. Hvor grensen mellom de tilfeller der det kun foreligger åpenbare feil, og forhold der det forligger åpenbare feil som virker urimelige, kan vel også sies å være relativt vanskelig å trekke.

I de tilfeller det imidlertid kan påvises at de åpenbart og urimelige fordelingsresultatene ikke kan legges til grunn, følger det av høringsnotatets punkt 2.4.4 siste avsnitt at skattepliktig utdeling må fastsettes skjønnsmessig. Departementet uttaler i denne sammenheng at retningsgivende for skjønnnet vil være hvilken utdeling som kan anses utdelt fra virksomhet som er skattlagt i Norge, jf § 10-47-1 annet ledd.

7.4 Fastsettelse av skjermingsfradrag

I forlengelsen av usikkerheten rundt hvilke prinsipper som skal legges til grunn ved tilordningen av skattepliktig utdeling til Norge, har reglene for fastsettelse av skjermingsfradrag vært uavklarte.

I proposisjonen⁷² vurderte departementet forholdet vedrørende fastsettelse av skjermingsgrunnlaget slik,

”Utgangspunktet bør også i utenlandsforhold være at skjermingsgrunnlaget settes til deltakernes individuelle investering i selskapet. Det vil imidlertid bryte med grunnprinsippene i deltakermodellen om skattyterens individuelle investering (innskudd og eller kostpris) fullt ut ble medregnet i skjermingsgrunnlaget dersom bare deler av inntekten kan beskattes i Norge. Skjermingsgrunnlaget bør i stedet avkortes, slik at det reflekterer den andelen av deltakerens samlede investering som relaterer seg til virksomheten som beskattes i Norge”

I skattelovsforskriften § 10-47-1 fjerde ledd har departementet foreslått en regulering i medhold av sktl. § 10-47 fjerde ledd. Av forskriften fremgår det at,

”I utdeling som nevnt i annet ledd gjøres et forholdsmessig fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-42 femte ledd som svarer til den andelen utdeling etter annet ledd utgjør av samlet utdeling skattyteren mottar fra selskapet. Skjerming som ikke kommer til fradrag etter første punktum, faller bort.”

⁷² Ot.prp.nr.92 (2004-2005) s. 58

Metoden innebærer at deltakeren i utgangspunktet beregner skjermingsfradrag for det enkelte år etter de ordinære reglene i sktl. § 10-42 basert på deltakerens *fulle* netto kostpris, samlede anskaffelseskostnader og innskudd i selskapet. Ved utdeling skal det imidlertid beregnes et fradrag i samme forhold som for utdelingen av selskapet.

En slik løsning vedrørende beregning av skjermingsfradrag gir en løsning som kan sies å være godt tilpasset den løsningen som departementet har lagt til grunn for allokering av inntekt og utdelinger. Fastsettelsen medfører ingen ytterligere behov for allokering enn det som det allerede er tatt stilling til i henhold til annet ledd.

8 Avslutning

Etter gjeldende rett råder det stor usikkerhet vedrørende hvordan beregning av skattepliktige utdelinger skal foretas. I kraft av de nye reglene har det imidlertid kommet en del klargjørende regler vedrørende de prinsipper som skal legges til grunn ved beregningen. I tillegg til prinsippene som direkte berører de aktuelle beregningene, har også en del mer underliggende prinsipper blitt klarlagt. Et eksempel er prinsippet vedrørende hvilke lands regler som skal legges til grunn ved beregning av virksomhetenes inntekter.

Reglene som følger av sktl. § 10-47 og skattelovforskrift § 10-47-1 bærer imidlertid preg av å være teknisk krevende, og trolig også krevende å administrere. Reglene inneholder en rekke unntak der beregningsmetodene fortsatt må foretas skjønnsmessig, og det foreligger en uavklart begrepsbruk. Et skjerpet beviskrav kan tenkes å medføre relativt store administrative utfordringer for deltaker og ligningsmyndigheter.

Reglene er heller ikke egnet til å fange opp de tilfeller der deltakerne opparbeider tilbakeholdt overskudd fra det faste driftsstedet, for så å foreta utdelinger etter at den

begrensede skatteplikten til Norge har opphørt. At deltakermodellen ikke fanger opp slike forhold er en svakhet deltakermodellen bærer med seg videre.

Samlet sett kan det antas at reglene fremstår som klargjørende på en del områder, men samtidig kompliserende og egnet til å gi grunnlag for nye uklarheter på andre områder. Det siste refererer seg i særlig grad til de mange skjønnsmessige vurderingene som regelverket legger opp til.

Omfanget av deltakermodellens anvendelse i grenseoverskridende forhold kan imidlertid antas å være begrenset, slik at de nevnte problemstillingene trolig vil være av mer sjelden karakter. Deltakere i selskaper som driver med grenseoverskridende virksomhet av et visst omfang vil normalt være organisert gjennom selskaper.

Kildeliste

Lovgivning

- 2005 Lov om endringer i lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. mars 1999 nr. 10.
- 1991 Lov om særregler for beskatning av selskaper og selskapsdeltakere (selskapsskatteloven) av 20. juli 1991 nr. 65
--Selskapsloven--
- 1911 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 18. aug 1911 nr. 8

Litteratur

- Brudvik, Arthur J. *Skatterett for næringsdrivende 2007*. 30. utg. Oslo, 2007
- Gjems-Onstad, Ole *Norsk Bedriftsskatterett*. 6. utg. Oslo, 2003
- Norsk Lovkommentar
- Skaar m fl *Bedriftsskatterett*. 10. utg. 2. opplag. Sandvika, 2005
- Skaar m fl *Norsk skatteavtalerett* 1. utg. Oslo, 2006
- Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett*. 3. utg. Oslo, 2003
- Zimmer, Frederik (red.) *Bedrift, selskap og skatt*. 4. utg. Oslo, 2006

Rettspraksis

- Rt. 2002 s. 1144
- Rt. 2000 s. 80 (Marine Trader ANS)
- Rt. 1989 s. 296 (Platou Investment)
- Rt. 1985 s. 319 (Ringnes)

Forarbeider

Ot.prp.nr.92 (2004-2005)	Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen mv.
Ot.prp.nr.86 (1997-1998)	Ny skattelov
NOU 2005:2	Skattlegging av personlig næringsdrivende ved utdeling
Innst.S.nr.232 (2003-2004)	
Høringsnotat (18.06.2007)	Skjermingsmetoden for deltakere i deltakerlignet selskap – Anvendelse i utenlandsforhold

Forskrifter

Forskrift 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Forskrift 22.11.1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

ANNET

SKM 2006-4	Skattedirektoratet - meldinger
------------	--------------------------------

9 Vedlegg 1

Utkast til endringer i skatteloven § 10-47

§ 10-47 Særlig om utenlandsforhold

(1) Personlig deltaker som på grunn av skatteavtale med fremmed stat eller manglende globalskatteplikt til riket ikke kan skattlegges her for hele sin del av selskapets fortjeneste i inntektsåret eller noen av de fire forutgående årene, kan kreve at tillegg i alminnelig inntekt etter § 10-42 ved utdeling fra selskapet begrenses forholdsmessig etter nærmere regler som departementet fastsetter i forskrift. Personlig deltaker kan fremme slikt krav også i andre tilfeller når det er åpenbart at utdelingen må anses foretatt fra virksomhet som ikke er skattlagt i riket av grunner som nevnt i første punktum. Det foranstående gjelder tilsvarende når personlig deltakers dødsbo eller konkursbo mottar utdeling fra selskapet.

(2) Krav etter første ledd er betinget av at skattyter oppfyller nærmere dokumentasjonskrav som departementet fastsetter i forskrift.

(3) Krav etter første ledd må fremsettes før utløpet av selvangivelsesfristen, eller om kravet ikke kan godtgjøres da, senest seks måneder etter at kravet kan godtgjøres. Kravet kan ikke under noen omstendighet fremsettes senere enn tre år etter inntektsåret.

(4) Departementet kan i forskrift gi nærmere regler om tilordning av skjerming etter § 10-42 femte ledd i utenlandsforhold.

II

Endringene under I trer i kraft straks og skal ha virkning fra og med inntektsåret 2008.

10 Vedlegg 2

Utkast til ny § 10-47 i skattelovforskriften

§ 10-47 Særlig om utenlandsforhold

§ 10-47-1 Beregning av tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling

- (1) Når tillegg i alminnelig inntekt ved utdeling fra selskapet skal begrenses forholdsmessig etter skatteloven § 10-47, skal tillegget beregnes etter skatteloven § 10-42 med de avvik og presiseringer som følger av denne paragraf.*
- (2) I tillegget i alminnelig inntekt inngår bare den forholdsmessige del av utdelingen som anses utdelt fra virksomhet som er eller har vært skattepliktig til Norge.*
- (3) Når skatteloven § 10-47 første ledd første punktum kommer til anvendelse, skal avgjørelsen av om en utdeling anses tatt fra virksomhet som nevnt i annet ledd eller fra annen virksomhet baseres på følgende prinsipper:*
 - a. Med mindre annet følger nedenfor, skal utdeling som skriver seg fra et bestemt virksomhetsområde anses utdelt fra dette virksomhetsområdet.*
 - b. Utdeling som ikke skriver seg fra et bestemt virksomhetsområde, skal anses utdelt fra virksomhet skattepliktig til Norge i samme forhold som skattyters nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i Norge i inntektsåret og de fire forutgående årene utgjør av skattyters samlede nettoinntekt fra selskapsdeltakelsen i samme periode. Skattyters forholdsmessige del av utbytte som selskapet har mottatt og som skal tilordnes til Norge, likestilles med norsk skattepliktig inntekt etter første punktum. Utdeling som nevnt i skatteloven § 10-42 første ledd regnes ikke som skattepliktig inntekt etter første punktum.*
 - c. Kontanter, bankinnskudd og tilsvarende likvide midler anses ikke utdelt fra noe bestemt virksomhetsområde.*
 - d. Dersom skattyter eller ligningsmyndigheten godtgjør at fordeling etter b åpenbart ikke gjenspeiler hvilket virksomhetsområde utdelingen skriver seg fra og at resultatet av å anvende nevnte fordelingsregel fremstår som urimelig, kan en annen fordeling legges til grunn.*

e. I den utstrekning inntekt fra selskapsdeltakelsen ikke er skattepliktig til Norge, skal den i utlandet fastsatte nettoinntekten legges til grunn ved beregning av skattyters samlede nettoinntekt etter b. For skattyter som er bosatt i utlandet og som skattlegges der for hele sin forholdsmessige del av selskapsinntekten, skal nettoinntekten fastsatt i skattyters bostedsstat legges til grunn ved beregning av den samlede nettoinntekten etter b.

(4) I utdeling som nevnt i annet ledd gjøres et forholdsmessig fradrag for skjerming etter skatteloven § 10-42 femte ledd som svarer til den andelen utdeling etter annet ledd utgjør av samlet utdeling skattyteren mottar fra selskapet. Skjerming som ikke kommer til fradrag etter første punktum, faller bort.

§ 10-47-2 Gevinst og tap ved realisasjon av andel

Når skatteloven § 2-3 eller bestemmelse i skatteavtale med fremmed stat medfører at skattlegging etter skatteloven § 10-44 ikke kan gjennomføres fullt ut for andelen som sådan, gis bare forholdsmessig fradrag for ubenyttet skjerming, jf. skatteloven § 10-44 annet ledd.

§ 10-47-3 Dokumentasjonsplikt

(1) Skattyter som krever forholdsmessig begrensning av skatteplikt for utdeling etter skatteloven § 10-47 første ledd skal dokumentere at vilkårene er oppfylt, samt vedlegge dokumentasjon som gir ligningsmyndighetene de nødvendige opplysninger til å fastsette skattepliktig beløp. Når kravet fremmes i medhold av skatteloven § 10-47 første ledd første punktum, skal skattyter selv fremme forslag til beregning av skattepliktig beløp.

(2) Skattyter har plikt til å informere norske ligningsmyndigheter dersom ligningen i en annen stat endres slik at fordelingsgrunnlaget etter § 10-47-1 tredje ledd b endres.

II

Endringene under I trer i kraft straks og skal ha virkning fra og med inntektsåret 2008.